

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Obchodování se zbožím z pohledu DPH v rámci EU
Trading Goods from the VAT Point of View in the Frame of EU

Student: Vendula Chodurová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava

Zadání bakalářské práce

Student: **Vendula Chodurová**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Obchodování se zbožím z pohledu DPH v rámci EU**
Trading Goods from the VAT Point of View in the Frame of EU

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika a vývoj DPH v České republice
3. Obchodování se zbožím v rámci EU
4. Praktické uplatňování DPH při obchodování se zbožím v EU
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013

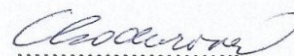
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 3, 4, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 10. 5. 2013

A handwritten signature in cursive script, reading "Chodurová", written in dark ink. The signature is fluid and stylized, with a long horizontal stroke at the end.

Vendula Chodurová

Obsah

1	Úvod	5
2	Charakteristika a vývoj DPH v České republice	7
2.1	Charakteristika DPH	7
2.1.1	Daň	7
2.1.2	Třídění daní	7
2.1.3	Daňová soustava České republiky	9
2.1.4	Daň z přidané hodnoty	9
2.2	Vývoj DPH v ČR	13
2.2.1	Charakteristika DPH v zemích EU	13
2.2.2	Vývoj DPH na území Československé republiky	14
2.2.3	Změny DPH v ČR do roku 2013	17
2.2.4	Nejdůležitější změny pro rok 2013	21
3	Obchodování se zbožím v rámci EU	24
3.1	Volný pohyb zboží v EU	24
3.2	Pořízení zboží z EU	25
3.2.1	Předmět daně při pořízení zboží	26
3.2.2	Místo plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží	27
3.2.3	Nárok na odpočet daně	29
3.2.4	Základ daně a výpočet daně	29
3.2.5	Evidence a daňové přiznání	30
3.2.6	Účtování DPH u pořízení zboží z JČS	30
3.3	Dodání zboží do EU	33
3.3.1	Souhrnné hlášení	34
3.4	Ostatní vztahy s EU	35
3.4.1	Dodání zboží s instalací nebo montáží do JČS	35
3.4.2	Zasílání zboží	35

3.4.3	Přemístění zboží	36
3.4.4	Třístranný obchod	37
3.5	Intrastat	39
4	Praktické uplatňování DPH při obchodování se zbožím v EU	40
4.1	Charakteristika společnosti	40
4.2	Pořízení zboží z JČS	40
4.2.1	Pořízení zboží od osoby registrované k dani v JČS	40
4.2.2	Pořízení zboží od osvobozené osoby	43
4.2.3	Přemístění zboží z JČS do tuzemska	43
4.2.4	Třístranný obchod	45
4.2.5	Pořízení zboží s montáží a instalací	46
4.3	Dodání zboží do JČS	48
4.3.1	Dodání zboží osobě registrované k dani v JČS	48
4.3.2	Dodání zboží osobě, která není registrovaná k dani v JČS	49
4.3.3	Třístranný obchod – zjednodušený postup při dodání do JČS	50
4.3.4	Zasílání zboží do JČS	51
4.3.5	Dodání zboží s montáží a instalací	52
4.4	Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu	53
4.4.1	DAP k DPH	53
4.4.2	Souhrnné hlášení	53
4.4.3	Evidence pro účely DPH	54
4.4.4	Intrastat	54
5	Závěr	55
	Seznam použité literatury	57
	Seznam zkratk	62
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

V zemích, kde je daň z přidané hodnoty zavedena, tvoří její výnosy jeden z největších příjmů veřejných rozpočtů a nejinak je tomu i v České republice (dále jen „ČR“). Jelikož ji platí všichni při nákupu většiny zboží a služeb.¹

V roce 2004, vstupem ČR do Evropské unie (dále jen „EU“), došlo k zásadní změně v zahraničním obchodě. ČR se stala součástí celního území EU. Byly zrušeny pravidelné celní kontroly pohybu zboží na vnitřní hranici s dalšími členskými státy. Byl vydán Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, do něhož musely být zapracovány právní předpisy EU. Součástí zákona byly změny dosud používaných pojmů „dovoz zboží“ a „vývoz zboží“, které byly nahrazeny termíny „pořízení zboží z jiného členského státu“ a „dodání zboží do jiného členského státu“. Termíny dovoz a vývoz jsou používány jen pro obchodování se třetími zeměmi. Tudíž tato změna se dotkla právě oblasti obchodování se zbožím uvnitř společného trhu EU, kterému je tato práce věnována.

V běžné praxi je v současné době v daňové oblasti věnováno nejvíce pozornosti právě DPH, protože jsou každodenně řešeny aktuální problémy s její aplikací. Toto je jeden z důvodů výběru tématu, ve kterém je řešena DPH a její uplatnění v rámci obchodu v EU.

Po vstupu ČR do EU se mezi podnikateli hojně rozšířilo obchodování s dalšími členskými státy, nejen z důvodu levnějších cen nakupovaného zboží či služeb, ale i z pozice prodejce či dodavatele, u nichž se projevuje snaha rozšířit si své obzory a získat více zahraničních odběratelů. Proto cílem práce je vymezit a především analyzovat uplatňování DPH při obchodování se zbožím v rámci EU jak po teoretické tak následně praktické stránce a také upozornit na možné problémy s možnými návrhy na jejich řešení. Práce by mohla sloužit např. začínajícím podnikatelům, plátcům DPH, kteří mají záměr obchodovat s EU. V práci je použita metoda analýzy, deskripce, komparace.

Bakalářská práce je rozvržena do pěti kapitol. Předmětem druhé kapitoly je především charakteristika DPH. Také je v ní nastíněn vývoj DPH v ČR především od roku 1993 až do současnosti, neboť neustále dochází k novelám a změnám Zákona o dani z přidané hodnoty, také co se sazeb týče. Protože před rokem 1993 byla na území tehdejší Československé republiky zavedena daň z obratu namísto DPH, je tato kapitola zaměřena také na rozdíly mezi těmito daněmi. Ve třetí části jsou blíže specifikovány intrakomunitární dodávky zboží z pohledu českého právního předpisu k DPH a jsou zde uvedeny příklady pro snadnější pochopení dané problematiky. Zaměřuje se především na pořízení a dodání zboží v EU a také další zvláštní režimy obchodování se zbožím v EU. Ve čtvrté části jsou v rámci fiktivní firmy

¹ (Kubátová, 2009)

řešeny příklady na praktickou aplikaci zákona o DPH, které jsou následně zaúčtovány. Na základě těchto příkladů je zjištěna daňová povinnost. V závěru je zhodnocen cíl práce.

2 Charakteristika a vývoj DPH v České republice

2.1 Charakteristika DPH

2.1.1 Daň

Právní předpis, který by přesně definoval pojem daň, v ČR neexistuje. Zdálo by se, že je docela jasné, co je to daň. Ve skutečnosti tento pojem není chápán jednoznačně.

Současný daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) pro své účely v § 2 odst. 3 vymezuje daň jako peněžité plnění, pokud ho zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, v případě, že při správě se postupuje podle tohoto zákona, nebo se jedná o plnění v rámci dělené správy. Tento popis však neodpovídá našemu vysvětlení, co to daň je. Pro vymezení pojmu daně je nutno použít jiných, ekonomických zdrojů.

Pojem daň je definován v mnoha odborných publikacích, nám postačí definice používaná mezinárodní organizací OECD, která zní takto: „Daň je povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu“.² Povinnost je v demokratických státech ukládána zákonem, takže platba musí být zákonná. „Nenávratností se rozumí skutečnost, že poplatník nemá nárok na ekvivalentní protihodnotu a že tedy výše daně nezávisí na tom, jaké veřejné služby konkrétní poplatník využívá.“³ Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Neúčelovostí se rozumí skutečnost, že není předem jasné, na jaké účely budou tyto finanční prostředky použity. Neekvivalentnost znamená, že poplatník nemá nárok na protihodnotu ve výši, která odpovídá jeho platbě.

Z ekonomického hlediska patří mezi daně i cla, neboť se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou při přechodu zboží nebo služby přes státní hranici.⁴

2.1.2 Třídění daní⁵

Daně lze klasifikovat z různých hledisek. Jedno z nejzákladnějších rozdělení daní je podle dopadu na důchod poplatníka. Takto rozlišujeme daně přímé a nepřímé.

- **Daně přímé** – jsou zdaněním příjmů nebo majetku poplatníka, které platí poplatník sám. Jedná se o daně důchodové a daně majetkové.
- **Daně nepřímé** – jsou placeny jinou osobou (plátce), než je ta, která je této dani podrobena (poplatník). Radíme mezi ně daně ze spotřeby, DPH a ekologické daně.

² (OECD, 1996)

³ jak uvádí Kubátová (2009, s. 9)

⁴ (Kubátová, 2009)

⁵ (Kubátová, 2009)

Další třídění rozlišuje **daně podle objektu**, na něž jsou uloženy. Jsou to daně:

- z důchodů (příjmů),
- ze spotřeby,
- z majetku.

Podle **vztahu k platební schopnosti poplatníka** rozlišujeme daně:

- osobní,
- in rem (latinsky „in rem“ = na věc).

Daně osobní se vztahují ke konkrétnímu poplatníkovi tím, že zohledňují jeho platební schopnost. Patří mezi ně daně důchodové, placené fyzickými osobami. Daně in rem nezohledňují platební schopnost poplatníka. Těmito daněmi jsou daně spotřební, z přidané hodnoty, majetkové.

Můžeme klasifikovat daně podle vztahu sazby k velikosti daňového základu takto:

- specifické (jednotkové)
- ad valorem (latinsky „ad valorem“ = k hodnotě)
- stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu.

„Daně specifické jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu“⁶. Patří sem daň spotřební (např. počet litrů čistého alkoholu), daň z pozemku. Daně ad valorem se určují podle ceny z daňového základu. Tímto způsobem určujeme daň z přidané hodnoty. Můžeme sem zařadit i daň důchodovou, neboť i u ní se výše zjišťuje ze základu daně. Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu jsou daně paušální. To jsou daně, které platí všichni jen proto, že existují.

Třídění **podle daňového určení** rozlišuje daně podle toho, do kterého rozpočtu plynou na daně:

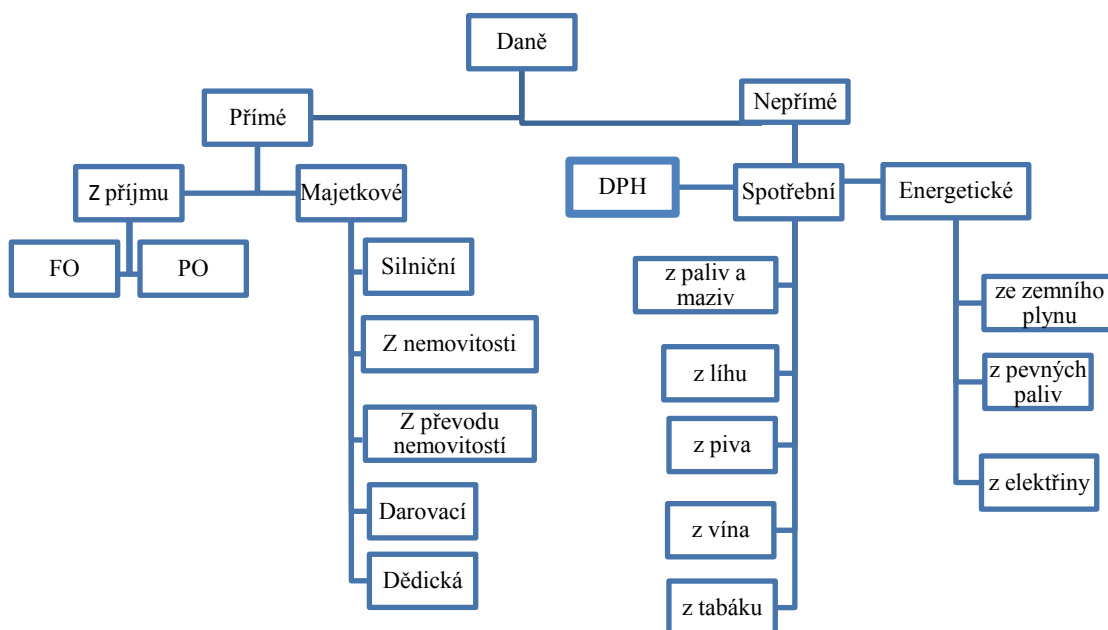
- nadstátní – tyto daně plynou do rozpočtu Evropské unie,
- státní – jsou příjmem státního rozpočtu,
- municipální – jsou příjmem rozpočtů nižších úrovní,
- vyšších územněsprávních celků (ve federálních státech, např. daně jednotlivých států federace v USA),
- svěřené – celostátně platné daně, které plynou do vládních rozpočtů nižších úrovní.

⁶ jak uvádí Kubátová (2009, s. 34)

2.1.3 Daňová soustava České republiky

Současná podoba daňové soustavy je spojena s daňovou reformou v roce 1993 od tohoto roku má daňová soustava ČR následující strukturu, viz obr 2.1

Obr. 2.1: Daňová soustava ČR



Zdroj: vlastní zpracování

2.1.4 Daň z přidané hodnoty

DPH je jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu, ale také nejsložitějších. Touto nepřímou daní jsou zatěžováni všichni, protože se platí z hodnoty prodávaných a nakupovaných služeb a zboží. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených tímto zákonem.

DPH je používána ve všech státech EU, neboť jej stanovila jako jednu z podmínek členství.⁷ Daň z přidané hodnoty zasahuje do příjmové stránky rozpočtu EU nepřímo, prostřednictvím odvodu z národních výnosů této daně. Velikost výnosu je stanovena určitým procentem. V současnosti je výše odvodu určena hodnotou 0,30 % s výjimkou Rakouska, Německa, Nizozemska a Švédska.⁸

Soudní dvůr ve svých judikátech charakterizuje DPH jako:

⁷ (Kubátová, 2009)

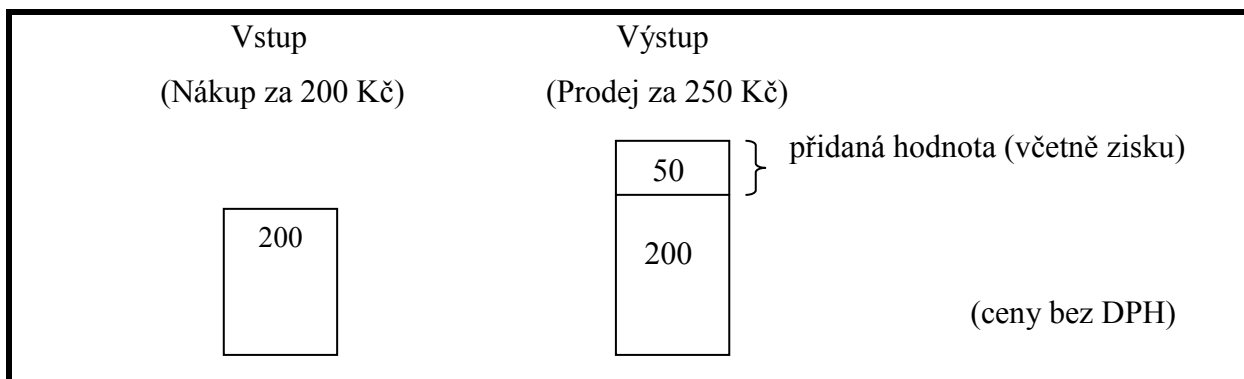
⁸ (Široký, 2012)

- obecnou daň ze spotřeby, která je aplikovaná na zboží a služby postupně až do fáze prodeje;
- daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby;
- daň vybíranou poté, kdy byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.⁹

Co znamená přidaná hodnota?¹⁰

Obecně ji lze chápat jako vklad firmy do výsledků své činnosti. Lze ji zjistit jako rozdíl mezi hodnotou výstupu z firmy a hodnotou nakoupených vstupů. Přidaná hodnota ve výsledku nemusí být rovna zisku, ale v obr. 2.2 je pro zjednodušení uveden příklad, kde tomu tak je.

Obr. 2.2: Princip výpočtu přidané hodnoty



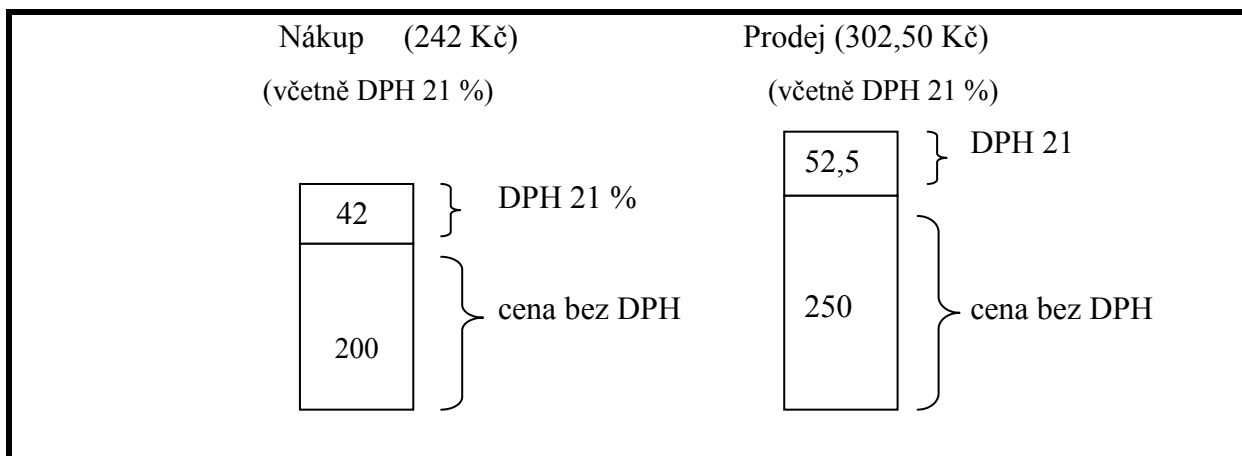
Zdroj: vlastní

Z této přidané hodnoty by mohla být vypočítávána daň (DPH). V našem případě při současné sazbě 21 % by se výše daně mohla vypočítat jako 21 % z 50 Kč (tedy z přidané hodnoty). Jenomže na takovém principu je u nás vypočítávána a odváděna daň z příjmu. DPH má v konečné fázi doléhat na spotřebitele, viz obr. 2.3.

⁹ (Široký, 2012)

¹⁰ (Vachtová, 2011)

Obr. 2.3: Princip výpočtu DPH



Zdroj: vlastní

Sazby DPH

„Málokterá země používá jen jednu sazbu daně (v EU jen Dánsko), i když je tento systém nesrovnatelně méně náročný, než systém se dvěma a více sazbami. Důvody pro existenci sazeb mohou být čistě praktické: např. služby, které dani snadněji unikají, mívají nižší sazbu. Nižší sazbu poskytovatelé služeb spíše tolerují a jsou ochotnější daň platit, zatímco s růstem sazeb roste i jejich snaha po daňovém úniku.“¹¹ Dalším důvodem pro rozlišení sazeb je snaha po snížení regresivnosti dopadu daně. Proto jsou na předměty a služby základní potřeby uvalovány nižší sazby a v některých neevropských zemích existují i vyšší sazby na luxusní statky.¹²

Dle článku 96 – 99 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou každý členský stát stanoví jako procentní podíl ze základu daně. Tato sazba je stejná pro dodání zboží i poskytnutí služby.(čl. 96) Podle rozhodnutí Rady nesmí být základní sazba DPH nižší než 15 %. Každá členská země může uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, ale nesmějí být nižší než 5 %. Snížené sazby jsou uplatňovány pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. této Směrnice.

V ČR jsou používány dvě sazby, základní a snížená. Velmi často se zde měnily výše sazeb, což je v dalším textu ukázáno a odůvodněno. V současnosti je základní sazba ve výši 21 % a snížená sazba má hodnotu 15 %.

Výpočet DPH¹³

¹¹ jak uvádí Kubátová (2010, s. 233, 234)

¹² (Kubátová, 2010)

¹³ (Vančurová a Láchová, 2012)

Pro zjištění výše DPH je důležité znát pojem **základ daně**. Dle § 36 ZDPH základem daně je vše, *co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění*. DPH je vypočítávána dvěma způsoby, jako daň shora nebo daň zdola. Výpočet daně je odvozen od toho, zda základem daně je úhrada obsahující daň či cena bez daně. Pokud se vychází při výpočtu z peněžní částky za zdanitelné plnění bez daně, vypočítá se podle vzorce:

$$DPH = Z \cdot \frac{s}{100} \quad (2.1)$$

Kde: DPH = daň z přidané hodnoty

Z = základ daně

s = sazba daně

V případě že daň se má stanovit z úplaty včetně daně, při výpočtu se používá místo sazby přepočítací koeficient, který se stanoví podle následujícího vzorce:

$$k_s = \frac{s}{100+s} \quad (2.2)$$

Kde: k_s = přepočítací koeficient pro příslušnou sazbu daně

s = sazba daně

Důležité je, že tento koeficient je zaokrouhlován na čtyři desetinná místa. Daň je poté vypočtena pomocí vzorce:

$$D = (Z_{+D}) \cdot k_s \quad (2.3)$$

Kde: Z_{+D} = základ daně (cena za zdanitelné plnění včetně daně)

Mechanismus DPH

Plátce, tedy osoba registrovaná k dani, má práva a povinnosti uložené zákonem, ze kterých vychází daňová povinnost z rozdílu mezi:

- nárokem na odpočet daně, tj. daní na vstupu, a
- povinností odvést daň na výstupu.

Tato povinnost může nabývat kladných hodnot, kdy vzniká nadměrný odpočet, nebo záporných hodnot, kdy se jedná o vlastní daňovou povinnost.¹⁴ Skutečně se jedná o hrubé zjednodušení, neboť výsledek daňové povinnosti je ovlivněn dalšími skutečnostmi, jako rozsah osvobozených plnění a další plnění mimo tuzemsko.

2.2 Vývoj DPH v ČR

„Předchůdci nepřímých daní byly tzv. akcízy, čili různé poplatky a cla na hranicích, při vjezdu do měst, při průjezdu určitým územím, které platili v penězích nebo naturálně kupci.“¹⁵

2.2.1 Charakteristika DPH v zemích EU

DPH patří mezi nejmladší daně. Poprvé byla zavedena ve Francii v roce 1967. Již v roce 1954 se v tzv. Římské dohodě zavázalo šest států (Francie, Itálie, Německo, Belgie, Nizozemí a Lucembursko), že v rámci celní unie přejdou na používání DPH, která umožňuje neutrální zdanění zahraničního obchodu. Postupně byla DPH zaváděna ve vyspělých zemích zejména v souvislosti se vstupem do EU.¹⁶

DPH je ve všech členských zemích od 1. 1. 1987 považována za jedinou všeobecnou nepřímou daň, která je charakterizována podle obr. 2.4, jako neduplicitní vícefázová nepřímá obrátová daň. Do té doby, tedy při malém propojení národních ekonomik, státy používaly různé typy nepřímé obrátové daně.¹⁷

Podle Širokého se jedná o tyto nepřímé všeobecné obrátové daně:

***Jednorázové daně** jsou na komoditu uvaleny jen v jedné fázi výroby a distribuce a jejich základem je hrubý obrát. Daň uložena při přechodu výrobku z velkoobchodu do maloobchodu je nazývána **velkoobchodní daní z obrátu**. Pokud by byl zdaňován prodej výrobku z maloobchodu konečnému spotřebiteli, jednalo by se o **daň z maloobchodního obrátu**.*

***Daně vícefázové** jsou ukládány ve všech částech výroby a prodeje komodity. Jestliže jsou tyto daně vybírány bez možnosti plátců odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru, jde o duplicitní **daň z obrátu**, avšak v případě možnosti odpočtu daně, se jedná o **daň z přidané hodnoty**.*

¹⁴ (Ambrož, 2011)

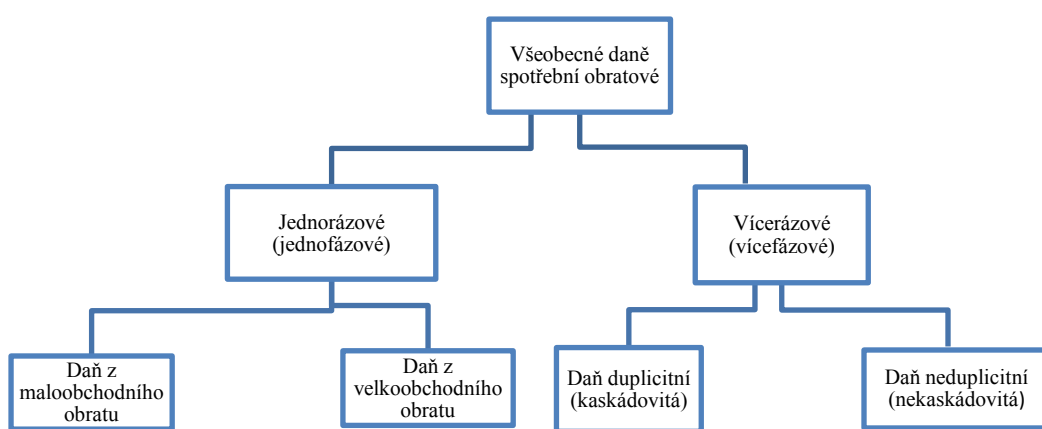
¹⁵ jak uvádí Kubátová (2009, s. 12)

¹⁶ (Kubátová, 2009)

¹⁷ (Široký, 2012)

Rozhodování o tom, zda má být v členských státech typ nepřímé daně jednotný a také o tom, který ze systémů nepřímých daní při integraci použít, bylo jednoznačné. Nejen závěry speciální pracovní skupiny ustanovené Komisí, ale i Fiskální a finanční výbor jmenovaný Komisí, potvrdily, že členské státy musí zrušit kumulativní daňové systémy nepřímého zdanění a zavést jednotnou daň z přidané hodnoty. DPH na rozdíl od daně z obrátu je daní neduplicitní, tzn. na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň už znovu neuvaluje. Daň je tedy vhodná pro mezinárodní transakce, jelikož je vůči nim neutrální.¹⁸

Obr. 2.4: Zařazení DPH mezi typy nepřímých všeobecných obrátových daní



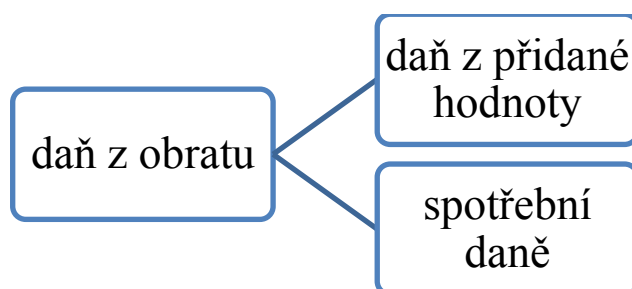
Zdroj: Široký (2012, s. 132)

2.2.2 Vývoj DPH na území Československé republiky

Od roku 1954, kdy došlo k reformě daňového systému, byla v tehdejší Československé republice uplatňována daň z obrátu a to až do roku 1992. K 1. 1. 1993, dni kdy se Československá republika rozdělila na dva samostatné státy, byla vytvořena zcela nová daňová soustava. Tato daňová reforma představovala rozsáhlý zásah do ekonomiky, týkala se všech stávajících daní, tudíž i daně z obrátu. Daň z obrátu byla nahrazena daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi, Viz obr. 2.5

¹⁸ (Široký, 2012)

Obr. 2.5: Rozdělení daně z obratu



Zdroj: Široký (2008, s. 45)

Daň z obratu

V této kapitole je důležité si uvědomit, co byla daň z obratu. Jednalo se o nepřímou všeobecnou daň, která vyjadřovala rozdíl mezi koncovou cenou zboží (maloobchodní cenou) a potřebou peněz jak na jeho výrobu, tak uvedení do prodeje (velkoobchodní cenou), čímž měla být zajištěna rovnováha mezi nabídkou a poptávkou.

Byla zavedena Zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, aby byla pravidelně a včas odčerpávána do státního rozpočtu část akumulace vytvářené podniky socialistického sektoru, podle znění tohoto zákona. Bylo určeno mnoho individuálních sazeb, ze kterých byla daň vypočítána. Jen v základním sazebníku bylo obsaženo několik tisíc různých sazeb, z nichž bylo několik set záporných. Společenská potřeba jednotlivých druhů zboží nebyla tehdy určována trhem, ale autoritou při stanovení centrálního plánu. Na zboží nezbytné k naplňování sociálních potřeb občanů, jako jsou potraviny, náklady na bydlení apod., byla uvalena tzv. záporná daň, která byla fakticky dotací.¹⁹

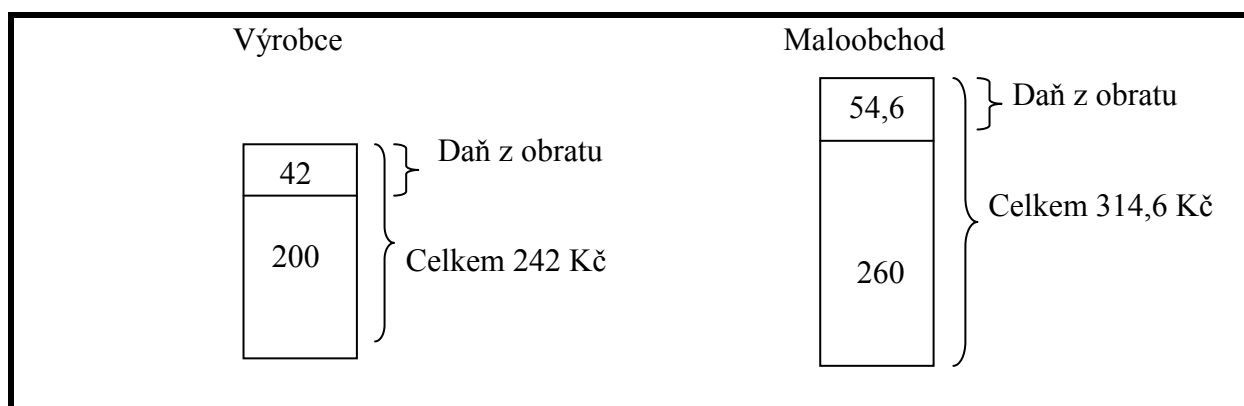
Princip daně z obratu

Daň z obratu má duplicitní účinek, neboť obraty zdaněné u jednoho výrobce či obchodníka jsou započítávány do ceny jiného, u něhož budou opět podrobeny dani. Počet duplicit je závislý na počtu zpracovatelů.²⁰ Pokud by byla daň z obratu ve stejné výši jako DPH 21 %, výpočet by byl následující, viz obr. 2.6. Cena výrobku u výrobce byla navýšena o daň z obratu, kterou by musel odvést finančnímu úřadu. Pokud by si maloobchod přidal k této ceně náklady a zisk ve výši 18 Kč, daň by musel odvádět z částky 260 Kč (242 + 18). Již při těchto dvou stupních řetězce dochází k neúměrnému daňovému zatížení komodity. Konečný spotřebitel by za výrobek zaplatil konečných 314,60 Kč.

¹⁹ (Krejčí, 2009)

²⁰ (Široký a kol., 2008)

Obr. 2.6: Princip výpočtu daně z obrátu



Zdroj: vlastní

Výhody a nevýhody DPH

Ve prospěch DPH oproti daním z obrátu, i proti ní, jsou uváděny mnohé argumenty. V současné době však ve světě převažují kladné názory, které straní DPH. Mezi výhody DPH se může zařadit její neutralita vzhledem k volbě spotřebitelů i výrobců, tím je umožněno zdanění spotřeby domácností s vyloučením výrobních inputů. Díky DPH je značně zvyšována úspěšnost zdanění služeb, u nichž všeobecně existuje větší množství daňových úniků. Výhodná je především pro mezinárodní obchod, neboť technika daně umožňuje vývoz bez daně, takže jsou v nejvyšší míře odstraněny **daňové distorze**²¹. Proto je nutné v zemích, které intenzivně obchodují se zeměmi s touto daní, zavést taktéž DPH. Za důležitou pozitivní vlastnost DPH je považováno poskytování lepší ochrany před daňovými úniky. Dodavatelé jsou si vědomi, že o jejich inputech a zdanitelných outputech existují doklady, k nimž má finanční úřad přístup. Přesto se v některých zemích ukazuje slabá odolnost této daně vůči únikům, kdy se neoprávněně využívá nároku na odpočet daně při vývozu a také při dodání zboží do jiného členského státu. Úniky tohoto typu se množí i v ČR. Všeobecně se má za to, že pomocí DPH je dosahováno vyšších výnosů ze zdanění spotřeby. Právě z tohoto důvodu byla v mnoha zemích daň zavedena. DPH má však oproti klasickým obrátovým daním i nevýhody, za kterou se považuje i náročnost přechodu na DPH, jelikož je to proces administrativně a politicky velice náročný. Tato daň je také velice administrativně náročná jak pro plátce, tak pro stát. Zavedení DPH v některých zemích mělo za následek růst inflace. Inflační tlaky ze zavedení daně mohou být vyvolány spíše zvýšením daňového výnosu jejím prostřednictvím než pouhým zavedením této výnosově neutrální daně. Například v ČR došlo v roce 1993, kdy byla daň zavedena, k celkovému růstu spotřebitelských cen o 20,8 %. Z toho

²¹ daňové distorze = vliv daní na ekonomické chování daňových subjektů (Slovník ekonomických pojmů. Dostupné z: <http://www.dane-brno.cz/slovník-ekonomickych-pojmu/detail/danova-distorze>)

asi 10 % inflace je připisována faktorům, mezi něž je nutno zahrnout také inflační působení DPH. Zbytek se považuje za neinflační cenový růst, způsobený jednorázovým zvýšením cen v důsledku daně.²²

2.2.3 Změny DPH v ČR do roku 2013

Od ledna 1993 se v ČR začala uplatňovat DPH. Byly zavedeny dvě sazby daně, základní a snížená. Výše základní sazby byla 23 % a sazby snížené 5 %. Podle zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, dani podléhalo zdanitelné plnění v tuzemsku, zboží z dovozu a mezinárodní autobusová přeprava osob uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku s výjimkou pravidelné přepravy osob. Pro účely tohoto zákona se zdanitelným plněním rozumělo dodání zboží, stavebních objektů a převod nemovitostí s výjimkou pozemku, při kterém došlo ke změně vlastnického práva. Dále také poskytování služeb, převod a využití práv spojených s podnikáním.²³ Tento zákon byl účinný do 30. dubna 2004. V průběhu těchto let docházelo k několika změnám a novelám. Nejdůležitější změnou zavedenou novelou²⁴ účinnou od 1. ledna 1995, byl pokles horní sazby z 23 % na 22 %. Byl pozměněn celý § 16 ZDPH upravující sazby.

V roce 1996 ČR oficiálně zažádala o členství v EU. Následně byla v březnu 1998 zahájena jednání o podmínkách členství, která byla zakončena na summitu EU v Kodani v prosinci 2002. Celý proces vyjednávání byl završen přípravou Smlouvy o přistoupení. V rámci přípravy na členství v EU docházelo k harmonizaci právního řádu ČR s *acquis*²⁵, přičemž udržování souladu mezi vnitrostátním právním řádem a *acquis* je jednou ze základních povinností členského státu EU.²⁶

Po několikaletých přípravách se 1. května 2004 stala ČR, společně s dalšími devíti evropskými státy, členem EU. Toto členství sebou přineslo mnoho změn. Největší změny se projeví v oblasti nepřímých daní, které jsou v rámci tohoto uskupení do značné míry harmonizovány již od sedmdesátých let minulého století. Na směrnice EU upravující tuto oblast, zejména tzv. Šestou směrnicí (tj. směrnicí Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci zákonů členských států upravujících daně z obratu), museli reagovat též čeští zákonodárci, kteří postupně přijali jak nový zákon o spotřebních daních tak nový Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z

²² (Kubátová, 2010)

²³ § 1,2,16 Zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty

²⁴ Zákon č. 258/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ *acquis* je francouzský termín, který se používá pro právní řád Evropské unie, jak uvádí Šišková a Stehlík (2007, s. 74)

²⁶ (Ministerstvo zahraničních věcí, 2003)

přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), který nahradil Zákon č. 599/1992 Sb.²⁷ Hlavním cílem tohoto zákona bylo provést změny, které měly odstranit některé dílčí odlišnosti uplatňování DPH oproti závazným směrnici, doporučením nebo obvyklé praxi v zemích EU a sladit tak legislativní úpravu platnou pro ČR s předpisy EU. Šlo zejména o soulad s Šestou směrnicí ES. Tato směrnice sjednocuje výklad základních pojmů u DPH jako předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani a místo zdanitelného plnění. Stanovuje také spodní hranici pro základní (15 %) a sníženou sazbu (5 %), a s tím související rozsah zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby. V ČR byla schválena nová výše základní sazby 19 %. Do této sazby byla přesunuta většina zboží a služeb, výjimky s nižší 5 % sazbou byly vypsány v přílohách zákona. Šestá směrnice prodělala mnoho novelizací a několikrát byla podstatně změněna. V roce 2006 byla z důvodu přehlednosti a srozumitelnosti přepracována a nahrazena novou směrnicí 2006/112/ES o společném systému DPH, nicméně i tato směrnice musela být doplněna o nové poznatky, a proto i později docházelo k dalším novelizacím.²⁸

Zákonem o DPH byla do našeho daňového systému zavedena nová metodika uplatnění DPH zejména při transakcích mezi jednotlivými členskými státy EU. Otevřením hranic pro pohyb zboží a služeb v EU byl do české terminologie DPH zaveden nový pojem – intrakomunitární plnění. Tímto plněním se rozumí dodání zboží nebo služby mezi státy EU. Více viz třetí kapitola.

Od roku 2004 docházelo velmi často k novelizacím nového ZDPH. Ke změnám docházelo také z důvodu nutností implementovat evropské směrnice. Dále jsou uvedeny jen ty nejdůležitější novely.

V roce **2008** vešel v platnost Zákon č. 261/2007 Sb. - o stabilizaci veřejných rozpočtů, a ten s sebou přinesl změny v ZDPH. Úplnou novinkou se stala skupinová registrace. Firmy, které jsou navzájem finančně propojené, mohou podávat přiznání k DPH jako jeden plátc. Další významnou změnou bylo zvýšení snížené sazby z 5 % na 9 %. Ve snížené sazbě nadále zůstaly stejné komodity (jejich seznam viz již zmiňovaný ZDPH) a navíc k nim přibýly i energetické (ekologické) daně.

Dne **31. prosince 2009** vyšla ve Sbírce zákonů pod č. 489/2009 Sb., novela zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2010. „Novela zákona o DPH byla předložena především z důvodu

²⁷ (Dráb, 2004)

²⁸ (Šíroky, 2012)

povinnosti členských států EU transponovat do národní legislativy následující směrnice, kterými se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH.

- Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, pokud jde o místo plnění při poskytnutí služby;
- Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, o vrácení daně z přidané hodnoty osobám registrovaným k DPH v členských státech;
- Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, týkající se souhrnného hlášení.²⁹

Součástí zákona č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu ČR, byla jako část pátá zařazena změna zákona o DPH, kterou se změnila výše základní sazby daně na 20 % a výše snížené sazby na 10 %.³⁰ Toto zvýšení sazeb bylo výsledkem tzv. Janotova balíčku úsporných opatření, schváleného za účelem snížení státního schodku, který se od roku 2008 neustále zvyšoval.

Dne **1. dubna 2011** vstoupila v platnost další novela zákona o DPH, která byla publikována v částce 17 sbírky zákonů pod č. 47/2011 Sb. Tato novela měla původně navrhovanou účinnost od 1. ledna 2011, byla však podepsána Poslaneckou sněmovnou při opakovaném hlasování až dne 9. února 2011, a proto byla její účinnost posunuta až na 1. duben. Hlavními důvody pro novelu byl především závazek ČR transponovat do právního řádu směrnice Rady EU v oblasti DPH. V první řadě se jednalo o směrnice, které vstoupily v účinnost 1. ledna 2011 nebo v průběhu roku 2011 a které se týkají místa plnění při poskytování služeb, daňových úniků spojených s dovozem zboží a některých ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH (tzv. technická novela).

V novele se jednalo např. o tyto změny:

- *Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění*

Jedná se o transpozici článku 199 Směrnice o DPH, která umožňuje členským státům stanovit, že u vyjmenovaných plnění je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro niž je zdanitelné plnění uskutečněno – tj. odběratel.

- *Opravy základu a výše daně a výše daně v jiných případech*

Další úpravou, která vstupuje v platnost od 1. dubna 2011 jsou změny při opravě základu daně a výše daně (§ 42 a 45) a při opravě výše daně v jiných případech (§ 43 a 45).

- *Osvobození od daně při dovozu zboží*

²⁹ (MFČR, 2010)

³⁰ (Pitner a Benda, 2012)

V rámci novely je provedena změna a také upřesnění textu § 71 *Osvobození při dovozu*. Novelou došlo ke zpřísnění podmínek pro osvobození od daně při dovozu zboží do členské země, kdy je zboží následně dodáno do jiného členského státu, než do kterého se dovoz zboží uskutečnil.³¹

Dne **1. ledna 2012** nabyla účinnosti novela zákona o DPH (tzv. sazbová novela) provedená zákonem č. 370/2011 Sb., která se týkala zejména sazeb daně. Byla zvýšena snížená sazba daně z dřívějších 10 % na 14 %. Zvýšením sazby o 4 % byla relativně ovlivněna, jak naznačuje příklad, cena nemovitostí, potravin, energií, novin nebo knih.

Příklad:

DPH u ceny 500 Kč (jedná se o cenu včetně DPH), pokud je zboží ve snížené sazbě DPH.

V roce 2011 – DPH 10 % ... 550 Kč.

V roce 2012 – DPH 14 % ... 570 Kč

Tento názorný příklad je však relativní, jelikož prodejci nemohou vždy zahrnout do kalkulace cen celkové zvýšení sazby daně, z důvodu konkurence.

Součástí zákona č. 457/2011 Sb., tj. změnového zákona v souvislosti s přijetím zákona o Finanční správě ČR, který nahradil zákon o územních finančních orgánech, byla také změna zákona o DPH. Touto změnou byla od ledna 2012 upravena místní příslušnost pro skupinu ve vazbě na přeregistraci zastupujícího člena skupiny ke Specializovanému finančnímu úřadu. S účinností od 1. dubna 2012 se novelou vymezily zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, které budou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně ve vazbě na zákon o zdravotních službách.³²

Podle novely č. 370/2011 Sb., která měla stanovenou účinnost od **1. ledna 2013**, mělo dojít ke sjednocení sazeb DPH na 17,5 %, nakonec ale od roku 2013 platí zákon v podobě, která zavedení sjednocené sazby odsunula na rok 2016, do té doby bude DPH uplatňováno nadále ve dvou sazbách, ovšem zvýšených o jeden procentní bod: dolní sazba DPH je nyní 15 %, horní 21 %. V rámci této novely se rozsah zboží a služeb, jejich zařazení do snížené nebo základní sazby nemění. Ke změnám došlo v příloze č. 6 k ZDPH, která obsahuje seznam zboží, které podléhá snížené sazbě daně. Došlo pouze k přesunu určitých položek ze snížené sazby, obsažených v příloze č. 6 ZDPH, do základní sazby daně. To bylo provedeno především z důvodu možného postihu v souvislosti se zahájeným řízením o porušení Smluv dle čl. 226 Smlouvy o fungování EU vůči ČR. Tento přesun se týká dětských plen a některých

³¹ (MFČR, 2011)

³² (Pitner a Benda, 2012)

zdravotnických prostředků, jejichž dosavadní zařazení do snížené sazby DPH je podle názoru Evropské komise v rozporu s legislativou EU.³³

Dne 1. ledna 2013 nabývá účinnosti tzv. technická novela zákona o DPH – Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tato novela zákona byla provedena především z důvodu povinné implementace Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, pokud jde o pravidla fakturace. Dalším a zásadním důvodem je návrh dalších opatření pro boj s daňovými úniky v oblasti DPH.³⁴

2.2.4 Nejdůležitější změny pro rok 2013

a) Změny – základní pojmy

V § 4 ZDPH bylo aktualizováno místo pobytu fyzické osoby. V rámci téhož paragrafu odstavce n), o), byly zavedeny nové pojmy „osoba neusazená v tuzemsku“ a „osvobozená osoba“. **Osobou neusazenou v tuzemsku** se rozumí osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, ale v tuzemsku nemá provozovnu. Za **osvobozenou osobu** je považována osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu v jiném členském státě, kde je v obdobném postavení jako v tuzemsku neplátce.³⁵

b) Definice plátců, zavedení institutu „Identifikovaná osoba“ a změny související³⁶

V novele jsou obsaženy podstatné změny v definici plátců, součástí je i zavedení nového pojmu - identifikovaná osoba. V návaznosti na tyto změny došlo v rámci § 94 – 98 ZDPH ke změnám v registraci a zrušení registrace plátců a identifikovaných osob (včetně zrušení výpočtu daně náhradním způsobem při nesplnění registrační povinnosti dle § 98 ZDPH). Nově bude totiž platit, že pokud osoba povinná k dani překročí stanovený obrat, ale nesplní svou registrační povinnost, bude zpětně zaregistrována. Za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně budou plátcí vyměřeny sankce podle daňového řádu. Pokud osoba povinná k dani překročí stanovený obrat (1 000 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců), stane se plátcem od **druhého dne měsíce následujícího** po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. A je povinna předložit přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém stanovený obrat překročila. Zásadní změna je uvedena v § 6c ZDPH, kde plátcem se stává každá *osoba povinná k dani, která nemá sídlo*

³³ (MFČR, 2012)

³⁴ (MFČR, 2012)

³⁵ (Kuneš, 2013)

³⁶ (Pitner, 2013)

v tuzemsku a která uskuteční zdanitelná plnění dodání zboží, převod nemovitostí nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Do konce roku 2012 se takto registrovala pouze osoba registrovaná k dani v jiném členském státě.

Novým pojmem - identifikovaná osoba, který se zavádí v ZDPH, se dle § 6g,h rozumí

- osoba povinná k dani, pokud pořídí zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně (mimo prostřední osoby v třístranném obchodě),
- osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem a která přijme v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku službu, nebo je jí dodáno zboží s instalací a montáží nebo zboží soustavami nebo sítěmi,
- osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která poskytne službu podle základního pravidla § 9 odst. 1 ZDPH.

Identifikované osoby, které jsou osobami povinnými k dani se sídlem v tuzemsku, jsou v rámci tuzemského plnění v postavení osoby, která je osvobozena od uplatňování daně. U tuzemských plnění tedy nebudou mít povinnost uplatňovat daň na výstupu, ale nebudou mít ani nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která využijí k uskutečňování těchto činností. Přihlášku k registraci je identifikovaná osoba povinná podat do 15 dnů, ode dne ve kterém se identifikovanou osobou stala.

c) **Změny v části správy daně**³⁷

Tyto změny byly navrženy především z důvodu boje s daňovými úniky v rámci DPH.

Povinnost vést evidenci údajů pro daňové účely byla doplněna o daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění v rámci zjednodušených daňových dokladů.

Zdaňovacím obdobím u nově registrovaných plátců, včetně plátců, kteří nemají v tuzemsku sídlo ani provozovnu, je nově **kalendářní měsíc**. Dále jsou stanoveny podmínky, za kterých si plátce registrovaný už v minulosti může zvolit za zdaňovací období kalendářní čtvrtletí.

V ZDPH byly stanoveny důvody a postupy, kdy je registrace plátce zrušena správcem daně při závažném porušení povinností plátce.

S cílem zefektivnění boje proti daňovým únikům byl zaveden institut tzv. **nespolehlivého plátce**, včetně zveřejnění těchto osob (tato informace je k dispozici v informačních systémech o plátcích DPH. Pokud plátce závažným způsobem poruší své

³⁷ (Pitner, 2013)

povinnosti vůči správě daně, může správce daně rozhodnout, že je tento plátcce nespolehlivým plátcem, ale jen pokud nemůže u tohoto plátcce zrušit registraci.

d) Daňové doklady

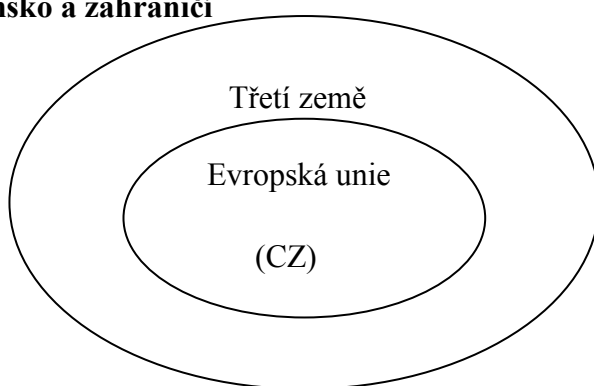
Daňové doklady (dále jen „DD“) byly novelou zásadně změněny. Hlavním důvodem je umožnění širšího využití elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchování daňových dokladů. Nově dle § 26 ZDPH mohou mít všechny typy DD listinnou nebo elektronickou podobu. S použitím DD v elektronické podobě však musí souhlasit osoba, pro kterou se uskutečňuje plnění. V rámci této skutečnosti se zrušily povinnosti, které se týkaly doplňování údajů přímo na DD. Povinnost doplnit údaje se přesouvá do evidence pro daňové účely. V § 27 ZDPH je nově zavedeno, že zásady pro vystavení DD určí členský stát, ve kterém je místo plnění (s výjimkou místa plnění ve třetí zemi či v jiném členském státě, pokud osoba povinná k dani poskytující plnění má sídlo nebo provozovnu mimo tento členský stát). Stále zůstává zachováno, že plátcce je povinen vystavit DD do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost daň nebo uskutečnění plnění přiznat. Nově musí být DD vystaven do 15ti dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Doposud užívaný pojem „běžný daňový doklad“ je nahrazen pojmem „daňový doklad“. Náležitosti DD jsou vymezeny v § 29 ZDPH. V odstavci 1 jsou stanoveny základní náležitosti všech DD. Pro specifické doklady jsou dále uvedeny výjimky. V odstavci 2 jsou podle důvodů vystavení DD uvedeny navíc další povinné údaje. Pokud se jedná o plnění osvobozené od daně, musí být v DD obsažen odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, ustanovení předpisu EU nebo jiný údaj uvádějící, že je plnění od daně osvobozeno. V případě, kdy se jedná o plnění, u kterého je povinen přiznat daň příjemce, musí DD obsahovat slovy „daň odvede zákazník“ (např. v případě režimu přenesení daňové povinnosti). U vystavení zjednodušeného DD je za jedinou podmínku vystavení považováno, že celková částka plnění musí být do částky 10 000 Kč. Zjednodušený DD však není možné vystavit na dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, na zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, při plnění v rámci režimu reverse charge.³⁸

³⁸ (Kuneš, 2013)

3 Obchodování se zbožím v rámci EU

V souvislosti se vstupem ČR do Evropského společenství („ES“) došlo ke zrušení celních hranic mezi ČR a ostatními členskými zeměmi a tím k zásadní změně v zahraničním obchodě. Výměna zboží mezi ČR a členskými státy EU přestala být považována za obchod se zahraničím, a byla nahrazena termínem - vnitrouní obchod. Státy mimo EU se pro ČR staly třetími zeměmi a výměna zboží mezi těmito státy je i nadále považována za obchod se zahraničím. Členské státy EU nejsou považovány pro účely ZDPH za zahraniční. Přesnější vymezení působnosti lze nalézt v § 3 ZDPH, kde tuzemskem se rozumí území ČR, členský stát je chápán jako členský stát EU a třetí země jako území mimo EU, viz obr. 3.1.

Obr. 3.1: Tuzemsko a zahraničí



Zdroj: Ambrož (2011, s. 16)

3.1 Volný pohyb zboží v EU

Zboží, které bylo vyrobeno či uvedeno na trh v kterémkoliv členském státě EU, může být uvedeno na trh v jiném členském státě EU bez ohledu na celní či jiné kvantitativní omezení. „Z právního pohledu je zásada volného pohybu zboží klíčovým prvkem vytváření a rozvoje vnitřního trhu. Je jednou z hospodářských svobod ustanovených Smlouvou o ES. Články 28 až 30 Smlouvy o ES vymezily oblast působnosti a obsah této zásady tím, že zakázaly neodůvodněná omezení obchodu uvnitř EU.“³⁹ Volný pohyb zboží, však není absolutní a má svá omezení. Za zvláštních okolností může být státem vyžadováno omezení či dokonce zákazy, které sice brání volnému pohybu, ale slouží důležitým účelům, jako je ochrana životního prostředí či lidského zdraví.

Termín „zboží“ je dle Judikatury Soudního dvora EU (dále „SDEU“) vykládán velmi široce. Rozumí se jím „produkty, které lze peněžně ocenit, a které jsou jako takové schopny

³⁹ jak uvádí Generální ředitelství pro podniky a průmysl (2010, s. 8)

tvořit předmět obchodních transakcí“⁴⁰ Podle rozhodnutí SDEU je nutno za zboží považovat i umělecká díla, odpad, i když není recyklovatelný, ale je předmětem obchodní transakce, také elektřinu či zemní plyn. Ovšem televizní signál či věcné dary nelze považovat podle SDEU za zboží.

Za zboží jsou podle § 4 odst. 2 ZDPH považovány movité věci, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Důležité je si uvědomit, že mezi movité věci patří i materiál. Za zboží se pro účely tohoto zákona dále považují:

- *bankovky a mince české měny při jejich dodání výrobcem České národní bance,*
- *bankovky, státočky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší než je jejich nominální hodnota,*
- *cenné papíry v listinné podobě při jejich pořízení z jiného členského státu.*

Naopak se za zboží nepovažují peníze a cenné papíry.

Pohybem zboží mezi členskými státy EU v rámci daňového plnění se rozumí:

- pořízení zboží z jiného členského státu,
- dodání zboží do jiného členského státu.

3.2 Pořízení zboží z EU

Pořízením zboží z jiného členského státu (dále jen „JČS“) EU se rozumí pohyb zboží z kteréhokoliv členského státu do tuzemska. Dle § 16 odst. 1 ZDPH se pořízením zboží z JČS pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v JČS, která není osvobozenou osobou. Toto tvrzení platí, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto JČS do tuzemska nebo do JČS

- osobou, která uskutečňuje dodání zboží,
- pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z JČS,
- zmocněnou třetí osobou.

Z uvedené definice lze vyvodit, že o pořízení zboží z JČS se nejedná v případě, že je toto zboží pořízeno od osoby, která není k DPH registrována v JČS. Dále se za pořízení z JČS

⁴⁰ jak uvádí Generální ředitelství pro podniky a průmysl (2010, s. 9)

dle § 16 odst. 2 ZDPH nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi, zasílání zboží, přemístění obchodního majetku z JČS do tuzemska pro účely uvedené v § 13 odst. 7 a nabytí vratného obalu za úplatu.

Ze ZDPH přímo nevyplývá povinnost ověřovat si daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) dodavatele, ale je možné si ji jednoduše vyvodit z § 16 ZDPH, jelikož za pořízení zboží z JČS, které je předmětem daně, se považuje pořízení od osoby registrované k dani v JČS. Platné DIČ obchodního partnera, který je dodavatelem, je možné si ověřit na adrese http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=cs.

Ve velmi výjimečných případech může být pořízené zboží z JČS osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. O osvobození by se jednalo, pokud by dodání tohoto zboží bylo v tuzemsku osvobozeno, např. pořízení stomatologických protéz. Pořízení zboží z JČS by bylo osvobozeno i v případě, že dovoz stejného zboží by byl osvobozen od daně, toto se řídí § 71 ZDPH.

3.2.1 Předmět daně při pořízení zboží

Podle § 2 písm. c) ZDPH se předmětem daně stává pořízení zboží z JČS za úplatu uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Dále se za předmět daně považuje pořízení nového dopravního prostředku z JČS za úplatu osobou nepovinnou k dani.

Příklad č. 1

Český podnikatel, plátce DPH, nakoupil materiál ze Švédska od osoby registrované k dani ve Švédsku a byl dopraven do ČR.

Dle § 2 písm. c) ZDPH jde o pořízení zboží z JČS EU, které podléhá dani v ČR. Český plátce je povinen podle § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

Může však nastat případ, kdy by švédský podnikatel byl **osvobozenou osobou** (§ 4 odst. 1 písm. o ZDPH) tedy osobou povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v JČS, která je v tomto státě v obdobném postavení jako tuzemská osoba povinná k dani v tuzemsku, která však není plátcem. Tady se nejedná o plnění, které by bylo předmětem daně a českému plátcovi nevzniká povinnost přiznat daň v ČR.

Od roku 2013 dochází ke změně § 2 ZDPH. Tento paragraf byl rozdělen na samostatné paragrafy. V § 2a jsou uvedeny případy, kdy pořízení zboží z JČS předmětem daně není. Podle odstavce 2 není pořízení zboží z JČS předmětem daně, pokud *celková hodnota*

pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a pořízení zboží je uskutečněno:

- *osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,*
- *osvobozenou osobou, která není plátcem,*
- *osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (např. nájmy),*
- *osobou povinnou k dani, na kterou se v JČS vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce (v ČR se nevyužívá, může nastat pouze tehdy, když pořízení zboží z JČS v tuzemsku uskuteční osoba povinná k dani, usazená v JČS, ve kterém se tento režim uplatňuje),*
- *právníckou osobou nepovinnou k dani (osoba, která neuskutečňuje ekonomické činnosti).*

Osoba, která pořizuje zboží z JČS, které není předmětem daně podle § 2a odst. 2 ZDPH, se může rozhodnout, že toto pořízení je předmětem daně. O tom je pojednáváno v § 2b ZDPH.

Příklad č. 2, tzv. pořízení zboží bez úplaty

Osoba registrovaná k dani v ČR si pořídí vzorek materiálu od osoby registrované k dani v Německu a to bez úplaty. V tomto případě se nejedná ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH o pořízení zboží z JČS. Nebyla dodržena jedna ze zásadních podmínek, kterou je pořízení zboží za úplatu.

3.2.2 Místo plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží

Místo plnění při pořízení zboží z JČS je vymezeno v § 11 ZDPH. Rozumí se jím *místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.*

V tomto paragrafu je naznačen postup v případě, že odeslání nebo přeprava zboží je ukončena v JČS než je stát pořizovatele. V takovém speciálním případě pořizovatel poskytne DIČ osobě registrované k dani v JČS, která mu zboží dodává. Místem plnění se tedy rozumí členský stát, který toto DIČ vydal.

V ZDPH je také upravena situace, kdy pořízení zboží z JČS se stane předmětem daně v členském státě, kam je odesláno zboží. Toto zboží je však předmětem daně také v tuzemsku, jelikož DIČ pořizovatele, který poskytl dodavateli, bylo vydáno v tuzemsku. V tomto případě podle § 11 odst. 3 ZDPH je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání zboží. Viz příklad 3

Příklad č. 3⁴¹

Tuzemský plátce, který má současně české a slovenské DIČ, pořídil zboží od německého plátce a toto zboží bude přepraveno z Německa na Slovensko. Německý dodavatel bude fakturovat na české DIČ odběratele.

Řešení

Místem plnění se stane dle § 11 odst. 2 ČR, jelikož pořizovatel poskytl DIČ této země osobě registrované k dani v JČS. Plátcí však vzniká povinnost přiznat daň i na Slovensku, kde byla přeprava ukončena. Pokud tuto povinnost na Slovensku splní, v ČR má podle § 11 odst. 3 ZDPH možnost základ daně v tuzemsku snížit o základ daně, ze které byla odvedena daň na Slovensku.

Povinnost přiznat daň při pořízení zboží z EU vyplývá z ustanovení § 25 ZDPH.

Povinnost přiznat daň vzniká plátcí nebo identifikované osobě

- k 15. dni měsíce následujícím po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno,
- ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl vystaven dříve.

Od roku 2013 je za datum vystavení DD považováno datum uvedené na DD vystavitelem – osobou registrovanou k dani, nikoliv odběratelem po doplnění příslušných údajů. Toto souvisí s další změnou, kdy DD v listinné a elektronické podobě musí být po celou dobu uchovávání neporušeny a nezměněny. Povinnost doplnit některé příslušné údaje se přesouvá do evidence pro daňové účely.

Dva rozdílné případy, kdy vznikla povinnost přiznat daň, jsou uvedeny v tab. 3.1.

Tab. 3.1: Vznik daňové povinnosti

Datum pořízení zboží	Datum vystavení DD	Povinnost přiznat daň vznikla dne
14. 5. 2013	20. 5. 2013	20. 5. 2013
14. 5. 2013	17. 6. 2013	15. 6. 2013

Zdroj: vlastní

⁴¹ jak uvádí Ledvinková (2012, s. 245)

3.2.3 Nárok na odpočet daně

Obchodní transakce realizované mezi dvěma osobami registrovanými k DPH v různých členských zemích, které se týkají dodání zboží, jsou vyznačovány tím, že dodavatel zboží do JČS má právo při dodání zboží do JČS na osvobození od daně. Pořizovatel zboží, tedy plátce **je povinen** při pořízení zboží z JČS **přiznat daň na výstupu**. Současně mu však vzniká **nárok na odpočet daně na vstupu**. Výše nároku na odpočet daně je však závislá na tom, jestli je toto pořízené zboží použito plátcem k **uskutečnění jeho ekonomických činností**. Touto činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby. Nárok na odpočet lze uplatnit v plné nebo ve zkrácené výši.⁴² Podmínky pro uplatnění odpočtu daně jsou stanoveny v § 73 ZDPH.

Podle § 72 odst. 3 ZDPH plátcí vzniká nárok na odpočet daně v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně začíná běžet od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. Nárok již nelze uplatnit po uplynutí tří let.

U přijatého zdanitelného plnění použitého pro reprezentaci, plátce nemá nárok na odpočet daně. Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH. V případě, že plátce použije přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely, které s těmito činnostmi nesouvisí, má nárok na odpočet pouze v poměrné výši. Tato výše musí odpovídat rozsahu použití právě pro ekonomické činnosti. V § 76 jsou stanovena pravidla pro zkracování nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která plátce v rámci své ekonomické činnosti použije jak pro svá plnění, u kterých má nárok na odpočet daně, tak i pro plnění, u kterých nárok na odpočet daně nemá. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně pouze v krácené výši, která odpovídá rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet.

3.2.4 Základ daně a výpočet daně

Při pořízení zboží z JČS se základ daně stanoví podle § 36 ZDPH (viz kap. 2.1.4). Do základu daně jsou zahrnovány jiné daně, cla, poplatky, spotřební daň a další nepřímé daně a jiné vedlejší výdaje uvedené v § 36 odst. 3 ZDPH.

Každý plátce je povinen sám si daň vypočítat a uvést do přiznání k DPH za zdaňovací období, kdy mu podle § 25 ZDPH vzniká povinnost přiznat daň. Vypočtená výše daně je

⁴² (Fitříková a Procházková, 2009)

zaokrouhlována matematicky. Plnění plátce uvádí do ř. 3, daňového přiznání (dále jen „DAP“) a to v případě, jestliže se jedná o plnění se základní sazbou nebo do ř. 4 (snížená sazba daně). Nárok na odpočet se uvádí do ř. 43 (základní sazba daně) nebo do ř. 44 (snížená sazba daně).

Dohodnutá cena zboží je ve většině případů v zahraniční měně, tedy v eurech. Proto se pro účely stanovení základu daně tato cena musí přepočítat na českou měnu. V § 4 odst. 4 ZDPH je uvedeno, že pro přepočet cizí měny na českou se použije kurz **devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou**, nebo **poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou**. Tento kurz je platný pro osobu, která provádí přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, může se tedy jednat i o **pevný kurz používaný v účetnictví**.

3.2.5 Evidence a daňové přiznání

Plátci nebo identifikované osoby jsou povinny vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje, které se vztahují k jejich daňovým povinnostem. U přijatých zdanitelných plnění, které jsou použity pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátce povinen vést také DIČ osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady.

Podle § 100a ZDPH je plátce nebo identifikovaná osoba, která pořizuje zboží z JČS povinna vést evidenci pořízeného zboží v členění na pořízení z jednotlivých členských států. Nemusí tedy sestavovat žádné hlášení pro účely DPH pro tyto dodávky, ale musí je evidovat v uvedeném členění.

Podle § 101 ZDPH je plátce povinen do 25 dnů od skončení zdaňovacího období podat DAP na předepsaném tiskopise, případně elektronickou formou. Předkládat musí plátce i negativní DAP, jestliže mu nevznikla v příslušném zdaňovacím období daňová povinnost. Vlastní daňová povinnost je splatná ve stejné lhůtě, tedy nejpozději do 25 dnů po skončení příslušného zdaňovacího období.

Délka zdaňovacího období je nově od ledna 2013 stanovena v § 99 ZDPH jako měsíční. Za určitých podmínek uvedených v § 99a ZDPH lze ještě uplatnit čtvrtletní zdaňovací období.

3.2.6 Účtování DPH u pořízení zboží z JČS

Podle § 12 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“), je povinností účetní jednotky provádět účetní zápisy průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu a to způsobem, který neohrozí splnění požadavků

rovněž jiných právních předpisů. Účetní jednotky jsou povinny účtovat do období, se kterým daný účetní případ souvisí.

Účetní zápisy se provádějí ke dni uskutečnění účetního případu. Dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech, lze pro potřeby ocenění závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku za uskutečnění účetního případu považovat u odběratele **den přijetí faktury** nebo obdobného dokladu. Datum uskutečnění pořízení zboží z JČS tedy nemá vazbu na povinnost přiznat daň.

Na základě § 24 odst. 6, 7 ZoÚ účetní jednotky přepočítávají majetek a závazky v cizí měně na měnu českou kurzem devizového trhu vyhlášeného ČNB nebo pro přepočet mohou použít pevný kurz dle vnitřního předpisu účetní jednotky. Nově dle § 4 odst. 4 ZDPH mohou použít i poslední směnný kurz vyhlášený ECB. Pokud účetní jednotka používá pro přepočty přijatých faktur denní kurz, musí ho použít i v případě nákupu zboží za cizí měnu a z toho důvodu bude cena v Kč, která vstoupí do pořizovací ceny dovážených zásob v účetnictví, jiná než ta, která bude použita pro zdanění DPH.⁴³

Při pořízení zboží z JČS je třeba zachytit tyto skutečnosti:

- závazek vůči dodavateli,
- závazek vůči státu,
- nárok na odpočet,
- zaúčtování úhrady.

„Účetní jednotka účtuje o povinnosti přiznat DPH při pořízení zboží z JČS a o nároku na odpočet daně při pořízení zboží z JČS ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 - Zúčtování daní a dotací se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací.“⁴⁴ Toto je znění návrhu o účtování DPH při pořízení zboží z JČS, který je uveden na stránkách Ministerstva financí.

Příklad č. 4

Tuzemský měsíční plátce pořídil zboží od osoby registrované k dani v Rakousku za 1000 EUR dne 15.1. Dodavatel vystavil daňový doklad dne 25.1. Plátce doklad obdrží dne 12.2. Účetní jednotka používá denní devizový kurz ČNB.

Řešení

Tuzemský plátce je povinen přiznat daň za pořízení zboží ke **dni vystavení DD** (25. 1.), jelikož tato skutečnost nastala dříve. Současně plátci, který přiznal daň a má daňový

⁴³ (Galočík a Louša, 2010)

⁴⁴ (Plesnivý, 2013)

doklad, vzniká nárok na odpočet ve stejné výši a ke stejnému dni jako ke dni, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok dle § 73 odst. 1 písm. b) prokázat jiným způsobem. Nutnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet není držení daňového dokladu, pokud se jedná o zákonem vymezená přijatá zdanitelná plnění, na která se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, např. při poskytnutí přeshraniční služby osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo pořízení zboží z JČS. V těchto případech je nutnou podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně skutečnost, že plátce příslušnou daň přizná. Hodnota denního kurzu byla 25,605 Kč/EUR. Výše daňové povinnosti je vypočítána v tab. 3.2.

Tab. 3.2: Výpočet daňové povinnosti

Cena EUR	Cena Kč	DPH 21 %	Nárok na odpočet	Povinnost přiznat daň k
1 000	25 605	5 377	5 377	25.1.

Zdroj: vlastní

Zaúčtování je provedeno v tab. 3.3.

Tab. 3.3: Účtování DPH u pořízení zboží z EU

Č.	Popis operace	Datum	Kurz	Kč	MD	DAL
1.	Pořízení zboží na sklad	15.1.	25,610 Kč/EUR	25 610	132	131
2.	Závazek vůči dodavateli	12.2.	25,315 Kč/EUR	25 315	131	321
3.	Daň na výstupu	25.1.	25,315 Kč/EUR	5 316	349	343
4.	Nárok na odpočet daně	25.1.	25,315 Kč/EUR	5 316	343	349
5.	Úhrada závazku	14.2.	25,385 Kč/EUR	25 385	321	221
6.	Kurzový rozdíl (ztráta)	14.2.	-	70	563	321

Zdroj: vlastní

3.3 Dodání zboží do EU

Jedná se o situaci, kdy tuzemský plátce (dodavatel) dodává zboží do JČS osobě registrované k dani v JČS (odběratel). Při dodání zboží do JČS neprobíhá žádné celní řízení a pro dodavatele, tedy tuzemského plátce daně, se jedná o plnění, které je osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu podle § 64 ZDPH. Kupující je povinen přiznat daň ve své zemi, dle podmínek platných v této zemi. Aby nedocházelo k problémům se zdaněním, je důležité ověřit si DIČ odběratele z JČS a to je možné prostřednictvím internetových stránek Evropské komise, viz kap. 3.2.

Pro účely zákona o DPH se dle § 13 dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dodáním zboží do JČS je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do toho JČS.

Aby dodání zboží do EU bylo pro prodávajícího **osvobozeno od daně**, musí dle § 64 ZDPH platit tyto parametry:

- transakce probíhá mezi osobami registrovanými k dani,
- se sídlem v JČS,
- zboží je skutečně dodáno do JČS, ve kterém je předmětem daně.

Dodávané zboží musí být **skutečně přepraveno** do JČS osobě registrované k dani. Proto plátce, který uplatňuje toto osvobození, by si měl ověřit, že jeho obchodní partner, jemuž dodává zboží, je opravdu osobou registrovanou k dani v JČS (ověření DIČ) a měl by správci daně prokázat důkazními prostředky, např. přepravními doklady, dodacími listy nebo jiným způsobem, že zboží bylo skutečně dopraveno do JČS.

Pokud tyto podmínky platí, je dodání zboží osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu a **osoba registrovaná k dani v JČS**, která zboží pořizuje, **je povinna pořízení zboží přiznat a zdanit** ve své zemi tamější daní.

Dle ZDPH povinnost přiznat uskutečnění dodání zboží do JČS, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem, vzniká

a) *dnem vystavení daňového dokladu* (dále jen „DD“), *pokud byl DD vystaven plátcem před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do JČS, nebo*

b) *k patnáctému dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do JČS.*

Povinností českého dodavatele je vystavit DD za každé dodání zboží osobě registrované k DPH v JČS, a to nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění plnění nebo přijetí platby se sdělením, že se jedná o plnění osvobozené od daně s odkazem na § 64 ZDPH nebo Čl. 136 Směrnice.

Plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat DAP. Dodání zboží do JČS, jako plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet uvádí do DAP na řádek 20. Samozřejmostí je také vedení evidence pro účely DPH.

3.3.1 Souhrnné hlášení

Souhrnným hlášením se rozumí systém kontroly, který umožňuje ověřit, zda poskytnutá plnění byla v rámci EU správně zdaněna. Pro účel výměny informací v oblasti DPH byl v EU zaveden systém VIES (VAT Information Exchange System) Tento systém slouží k zajištění výměny informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v JČS. Díky němu mohou správci daně členských států EU zkontrolovat, zda dodavatel oprávněně osvobodil svá plnění, a naopak zda pořizovatel nakoupené zboží řádně přiznal.⁴⁵

Souhrnné hlášení je dle § 102 povinen podat plátce, pokud uskutečnil:

- a) dodání zboží do JČS osobě registrované k dani v JČS,*
- b) přemístění obchodního majetku do JČS,*
- c) dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území ES formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu*
- d) poskytnutí služby s místem plnění v JČS dle § 9 odst. 1.*

Toto souhrnné hlášení musí být podáno pouze elektronicky na elektronickou podatelnu zveřejněnou správcem daně a pouze pokud nastaly důvody dle § 102 ZDPH pro jeho podání, nulové SH se nepodává. Plátce jej podává za každý kalendářní měsíc společně s DAP. Údaje o hodnotě dodaného zboží nebo poskytnuté služby se uvádějí v české měně. Dodání zboží do JČS se uvádí pod kódem 0.⁴⁶

⁴⁵ (MFČR, 2012)

⁴⁶ (Galočík a Louša, 2010)

3.4 Ostatní vztahy s EU

3.4.1 Dodání zboží s instalací nebo montáží do JČS

Dodání zboží s instalací nebo montáží provedené dodavatelem nebo jím zmocněnou osobou je považováno svým charakterem za poskytnutou službu a obvykle je uskutečněno na základě smlouvy o dílo. Místem plnění dle § 7 odst. 3 ZDPH je pro takovéto dodání zboží místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno a to bez ohledu na to, zda je konečný odběratel registrován k dani či nikoliv.

Pokud je zboží s montáží nebo instalací dodáno do JČS osobě registrované k dani v tomto státě, plátce plnění nezatíží daní na výstupu a daň přizná konečný odběratel. Stejný případ by nastal, pokud by bylo zboží s montáží a instalací dodáno identifikované osobě v JČS. Jestliže je toto plnění uskutečněno stejným způsobem pro občana s místem pobytu v JČS, ve kterém dochází k montáži či instalaci, je povinností uplatnit na výstupu daň členského státu, ve kterém je zboží smontováno a to vždy osobou, která plnění uskutečňuje. Pokud je dodání uskutečněno plátcem daně, bude se muset registrovat k dani v tomto členském státě, protože bez registrace k dani není schopen splnit daňovou povinnost.

3.4.2 Zasílání zboží

Zasíláním zboží dochází k „dodání či pořízení zboží“ do JČS, ale nejsou zde splněny obecné podmínky pro osvobozené dodání zboží.

Po novele zákona o DPH v roce 2013 došlo ke zrušení § 18 ZDPH, v němž bylo upraveno zasílání zboží. Nově je vše kolem zasílání zboží zachyceno v § 8 ZDPH. Podle tohoto paragrafu je zasíláním zboží situace, kdy dochází k dodání zboží do JČS, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou povinnou k dani, která zboží dodává nebo jí zmocněnou třetí osobou z členského státu jiného než členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Výjimkou je dodání nového dopravního prostředku, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo použitého zboží, uměleckého díla apod., jejichž dodání je předmětem zvláštního režimu. A zboží musí být určeno pro osobu, pro kterou pořízení zboží z JČS není předmětem daně v tomto státu (občané, neziskové organizace, osoby povinné k dani, které nejsou osobami registrovanými k dani v JČS – osvobozené osoby). Nastane-li situace, kdy je zboží dodáno osobě neregistrované k DPH v JČS nebo osobě pro kterou pořízení zboží z JČS není předmětem daně, nemůže se jednat o osvobozené plnění. Nebyly splněny podmínky dle § 64 ZDPH a pro českého plátce vzniká povinnost přiznat daň dle § 22 odst. 1 ZDPH ke dni **uskutečnění zdanitelného plnění** nebo ke **dni přijetí úplaty**, a to k tomu dni, **který nastane dříve**. Zdanitelné plnění se dle § 21 odst. 2 ZDPH považuje za uskutečněné dnem dodání

zboží při prodeji podle kupní smlouvy, nebo dnem převzetí v ostatních případech. Daň je plátce povinen vypočítat a uvést do DAP (řádek 1, popř. 2) za zdaňovací období, kdy mu povinnost přiznat daň vznikla. Do souhrnného hlášení se neuvádí.

Pokud je zboží zasíláno do JČS a jeho celková hodnota nepřekročí v jednom kalendářním roce částku stanovenou tímto státem a tato **částka nebyla překročena** ani v předcházejícím kalendářním roce, je místem plnění místo stanovené dle § 7 odst. 2 ZDPH, tedy **místo kde se zboží nachází** v době, kdy **odeslání nebo přeprava začíná**. V opačném případě, kdy je zboží zasíláno **nad limit daného státu**, je místem plnění dle § 8 odst. 1 ZDPH, **místo kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy**. Dodavatel, který tento limit překročil, se musí registrovat k dani a odvést daň ve státě, ve kterém přeprava končí. "

Výše limitu pro ČR je stanovena na hodnotu 1 140 000 Kč. Pokud osoba registrovaná k dani v JČS dodává zboží do tuzemska a překročí tento limit, je povinna splnit daňovou povinnost a to registrací k dani v tuzemsku, např. bez zřízení sídla, provozovny nebo místa podnikání, čili registrací k dani na FÚ pro hlavní město Prahu a odvést daň.⁴⁷

3.4.3 Přemístění zboží

Další výjimku z postupů uvedených výše představuje tzv. přemístění zboží, a to z tuzemska do EU podle § 13 odst. 6 nebo z EU do tuzemska podle § 16 odst. 4 ZDPH.

Přemístění zboží z tuzemska do JČS

K oběhu zboží mezi členskými státy dochází i v případech, kdy plátce daně použije své zboží, které má v majetku, v JČS. Důležité je, že se musí jednat o odeslání nebo přepravu majetku tímto plátcem nebo jím zmocněnou třetí osobou z tuzemska do JČS pro účely uskutečňování jeho **ekonomických činností** v JČS – např. prostřednictvím konsignačního skladu. Toto je považováno právní úpravou v § 13 odst. 6 za dodání zboží do JČS a dle § 64 odst. 4 ZDPH je takové přemístění majetku (resp. dodání zboží) osvobozeno od daně na výstupu, prokáže-li pláče správci daně, že přemístěný majetek byl předmětem daně v členském státě, do kterého byl přemístěn. Dochází k situaci, kdy **dodavatel** vlastního majetku **je** také **pořizovatelem** tohoto majetku v JČS, kde je přeprava dokončena. Plátce v roli pořizovatele je povinen přiznat daň v členském státě, kde je přeprava ukončena.⁴⁸

⁴⁷ (Galočík a Jelínek, 2009)

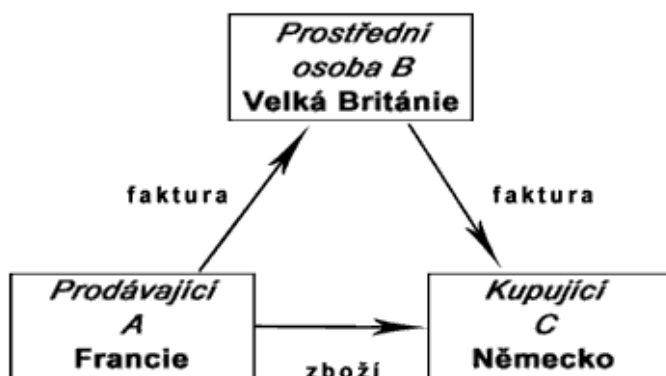
⁴⁸ (Galočík a Jelínek, 2009)

V § 13 odst. 7 ZDPH jsou definovány některé konkrétní případy odeslání nebo přepravy zboží, které nejsou považovány za přemístění zboží, tedy nejsou ani dodáním nebo pořízením zboží a nejsou tedy předmětem daně.

3.4.4 Třístranný obchod

Třístranný obchod je upraven v § 17 ZDPH jako forma obchodu uvnitř území EU, při kterém je možné uplatnit zjednodušený režim DPH na dodání a pořízení zboží mezi osobami registrovanými k DPH v různých členských státech. Tohoto obchodu se účastní **tři osoby** (prodávající, prostřední osoba, kupující), které jsou **registrovány ve třech jiných členských státech** a **předmětem obchodu je dodání zboží mezi těmito osobami** s tím, že zboží je **přímo odesláno nebo přepraveno** z členského státu prodávajícího **do členského státu kupujícího**. Zjednodušeně se jedná o to, že zboží je dodáváno z jedné členské země zákazníkovi do druhé členské země prostřednictvím obchodníka třetí členské země, viz Obr. 3.2.

Obr. 3.2: Třístranný obchod



Zdroj: MFČR, 2013

Při uplatnění zjednodušeného postupu formou třístranného obchodu se musí vždy jednat o pohyb zboží uvnitř území Evropského společenství, což znamená, že žádná ze zúčastněných osob nemůže zboží dovážet ze třetí země nebo jej vyvážet do třetí země. Jestliže je předmětem třístranného obchodu zboží dovezené ze třetí země, musí být dovozcem propuštěno v některém z členských států do režimu „volný oběh“⁴⁹ a tím se zboží stává zbožím Společenství a může tak být předmětem třístranného obchodu.⁵⁰

⁴⁹ Volný oběh – „systém, při němž zboží vyrobené vně ES obíhá volně uvnitř Společenství poté, co bylo clo zapláceno při jeho prvním dovozu do členského státu.“ Dostupné z :<http://eurovoc.europa.eu/drupal/?q=request&view=pt&termuri=http://eurovoc.europa.eu/135866&language=cs>

⁵⁰ (Galočík a Jelínek, 2009)

Zjednodušený postup spočívá v tom, že plátce (prostřední osoba) nebude přiznávat tuto transakci v rámci daně na vstupu ani daně na výstupu ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období. Pouze se to informativně uvede v DAP do ř. 30 a 31.

Podstatou zjednodušeného postupu je osvobození od daně pro prodávajícího, dále prostřední osoba nebude přiznávat tuto transakci v rámci daně na vstupu ani daně na výstupu ve svém DAP za zdaňovací období, v němž uskutečnil pořízení zboží z JČS (od prodávajícího) a následné dodání zboží JČS (kupujícímu). Povinností přiznat daň je tedy zatížen kupující, přičemž zboží je přepraveno nebo odesláno od prodávajícího přímo kupujícímu. Účastníky třístranného obchodu lze dle § 17 ZDPH charakterizovat následovně.

Prodávající je osoba registrovaná k dani v členském státě, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno přímo ke kupujícímu do členského státu, ve kterém je ukončeno odeslání nebo přeprava zboží. Prodávající vystaví prostřední osobě DD, na kterém uvede DIČ prostřední osoby spolu s kódem země prostřední osoby a sdělením, že se jedná o osvobozenou transakci a tuto transakci uvede do daňového přiznání na ř. 20 a také do souhrnného hlášení pod kódem 0.

Kupující musí být osoba registrovaná k dani v členském státě, ve kterém končí odeslání nebo přeprava zboží, a která zboží kupuje od prostřední osoby. Kupující oznámí své DIČ prostřední osobě. Z pořízeného zboží má povinnost přiznat a zaplatit daň a to stejným způsobem jako by nakupoval zboží z JČS bez existence prostřední osoby.

Prostřední osobou je osoba registrovaná k dani v JČS, než ve kterém je registrována k dani prodávající či kupující osoba, která není osvobozenou osobou, a která pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě. Pro prostřední osobu existuje omezení, které spočívá v tom, že se nesmí registrovat k dani v členském státě, ve kterém je ukončena přeprava nebo odeslání zboží a osvobození od daně při pořízení zboží uplatňuje za podmínek stanovených zákonem tohoto členského státu. Pořízení zboží z JČS prostřední osobou je osvobozeno od daně, přičemž prostřední osoba nesmí být v tuzemsku plátcem ani identifikovanou osobou, ale musí být osobou registrovanou k dani v JČS. Zboží pořízené z JČS se musí následně dodat do tuzemska s tím, že je přepraveno od prodávajícího přímo ke kupujícímu. Tato prostřední osoba musí mimo tyto povinnosti oznámit své DIČ prodávajícímu a také jej uvést na DD pro kupujícího, kterému DD vystavuje se sdělením, že se jedná o třístranný obchod.

3.5 Intrastat

Po vstupu ČR do EU se ČR zapojila do statistického systému Intrastat. Je uváděn jako systém pro poskytování statistických informací o pohybu zboží v rámci Společenství. Do Intrastatu se vykazují údaje o pohybu zboží mezi ČR a ostatními členskými státy. Jde o zboží, které skutečně přestupuje státní hranici ČR, přičemž pokud zboží nepřestoupí přes státní hranici ČR, vykazují se údaje o něm do Intrastatu pouze ve výjimečných případech. Podle nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 638/2004 ze dne 31. března 2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91, jsou stranami zodpovědnými za poskytování informací všechny fyzické nebo právnické osoby, které jsou v členském státě odeslání („dodání zboží“) nebo přijetí („pořízení zboží“) povinny platit DPH. Jednotlivé členské státy jsou oprávněny stanovit osvobozující prahy pro vykazování, kdy povinnost poskytovat informace nevzniká. Tato hodnota se stanovuje zvlášť pro odeslání a přijetí zboží. Pro ČR jsou od ledna 2009 prahy pro vykazování pro oba směry sjednoceny na hodnotu 8 000 000 Kč. Jedná se o kumulovanou hodnotu (bez započítání DPH) přijatého nebo odeslaného zboží v jednom kalendářním roce. Plátce daně, jehož kumulovaná hodnota přijetí nebo odeslání zboží dosáhne hodnoty prahu pro vykazování, poprvé předává výkaz do systému Intrastat a to za měsíc, ve kterém bylo hodnoty dosaženo. Plátce daně má povinnost po dosažení hodnoty prahu písemně svému místně příslušnému celnímu úřadu oznámit vznik povinnosti vykazovat údaje do systému Intrastat. Výkaz poté předává každý kalendářní měsíc i celý následující kalendářní rok. Povinnost předávání trvá i v případě negativního výkazu, kdy za daný měsíc nedošlo k žádnému odeslání nebo přijetí zboží. Povinnost sledovat dosažení prahových hodnot je ponechána na plátců daně. Ne všechno přijaté nebo odeslané zboží je předmětem vykazování v Intrastatu. V nařízení Komise č. 1982/2004 ze dne 18. listopadu 2004 je v příloze I uveden seznam zboží vyňatého ze statistiky. Celní správa umožňuje předávání listinné formy (omezení 15 řádků údajů) výkazu místně příslušnému celnímu úřadu nebo zasílání elektronickou cestou, které má několik forem. Pro plátce s velkým objemem vykazovaných dat je vhodný portál veřejné správy, pro ostatní je to pomocí webové aplikace InstatOnline či nejstarším způsobem předávání dat pomocí programu IDES-CZ. Předání dat elektronickým způsobem je výhodnější, jelikož termín předání je o dva dny delší tedy 12. pracovního dne následujícího měsíce. U papírových výkazů je termín předání stanoven na 10. pracovní den následujícího měsíce.⁵¹

⁵¹ (Galočík a Jelínek, 2009)

4 Praktické uplatňování DPH při obchodování se zbožím v EU

Pro snadnější pochopení problematiky budou v rámci této kapitoly řešeny praktické příklady. Za zvolené zdaňovací období bude vypočítána daňová povinnost k DPH u fiktivní firmy. V rámci výpočtu daňové povinnosti budou řešeny oblasti, které byly uvedeny v rámci teoretické části. A bude naznačen postup účtování. Vzhledem k tomu, že v rámci výpočtu jsou důležité další povinnosti vztahující se k obchodování s EU, budou v této kapitole tyto povinnosti uvedeny.

4.1 Charakteristika společnosti

Fiktivní společnost XYZ, s.r.o., která sídlí v Ostravě je velkou společností a předmětem její činnosti je nákup a prodej zboží a samostatná výroba výrobků, které dále prodává. Toto vše uskutečňuje v rámci obchodu se státy v EU. Tato společnost se stala v roce 2012 plátcem daně, musela se registrovat, jelikož za 12 po sobě bezprostředně jdoucích kalendářních měsíců dosáhla obratu vyššího než je hranice 1 mil. Kč. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Firma vede účetnictví a pro přepočet cizí měny používá denní kurz vyhlášený ČNB.

Tato společnost uzavřela obchod se dvěma členskými státy EU – Slovenskem a Francií. Bude tedy uskutečňovat zjednodušený třístranný obchod v rámci těchto států.

V následujících částech bude uveden postup realizace obchodních transakcí z hlediska DPH. Tyto realizace budou následně zaúčtovány, pro zjednodušení nejsou vedeny analytické účty, i když by se v praxi pro rozlišení jednotlivých obchodů měly vést. Seznam používaných účtů je uveden v příloze č. 2.

4.2 Pořízení zboží z JČS

4.2.1 Pořízení zboží od osoby registrované k dani v JČS

Společnost XYZ, s.r.o. nakoupila materiál od osoby registrované k DPH v Německu v hodnotě 5 436 EUR dne 7. 1. 2013. Přeprava byla zajištěna dodavatelem. Zboží bylo přepraveno do tuzemska 9. 1. 2013. DD byl vystaven dodavatelem dne 11. 2. 2013, ale byl zaslán až dne 25. 2. 2013 firma jej přijala 26. 2. 2013. Český plátcе si ověřil platnost DIČ.

Společnost je povinna přiznat daň k 15. 2. 2013, jelikož do tohoto dne nepřijala DD. Pro přepočet cizí měny je použit denní kurz ČNB k datu 15. 2. 2013 ve výši 25,385 Kč/EUR.

Výpočet ZD a DPH:

$$\text{ZD: } 5\,436 \cdot 25,385 = 137\,993 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH: } 137\,993 \cdot \frac{21}{100} = 28\,988 \text{ Kč}$$

Dne 26. 2. 2013 společnost XYZ, s.r.o. obdržela DD, který byl vystaven 11. 2. Jelikož byl DD vystaven dříve než k patnáctému dni následujícího měsíce, v němž bylo zboží pořízeno, musí společnost vypočítat daňovou povinnost znova a to ke dni vystavení DD. Tuto skutečnost upraví ve své evidenci pro účely DPH. Denní kurz ČNB ke dni 11. 2. byl 25,240 Kč. Výpočet bude následující:

$$\text{ZD: } 5\,436 \cdot 25,240 = 137\,205 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH: } 137\,205 \cdot \frac{21}{100} = 28\,813 \text{ Kč}$$

Toto zdanitelné plnění se vykáže v DAP na ř. 3, a jelikož se jedná o plnění s nárokem na odpočet daně v plné výši, vykáže se ve stejných částkách na ř. 43. **Zaúčtování** je provedeno v tab. 4.1. V souhrnném hlášení se pořízení zboží neuvádí. Toto plnění se uvádí do hlášení Intrastat ve výkazu přijetí pod kódem č. 11 ve výši 139 162 Kč. Tato hodnota byla vypočítána jako součin fakturované částky bez DPH v eurech a kurzu devizového trhu stanoveného pro celní účely na příslušné referenční období, tedy v tomto případě za únor 2013. Výpočet je proveden následně:

$$\text{Hodnota pro Intrastat: } 5\,436 \cdot 25,600 = 139\,162 \text{ Kč}$$

„Fakturovaná hodnota zboží se do Výkazu pro Intrastat uvádí vždy v celých Kč zaokrouhleně směrem nahoru bez interpunkčních znamének, bez desetinných míst a bez označení „Kč“.“⁵² Do fakturované hodnoty vykazované v Intrastatu se nikdy nezahrnuje částka DPH. Pro přepočet fakturované hodnoty v cizí měně se používá kurz devizového trhu stanoveného pro celní účely na příslušné referenční období (kalendářní měsíc). Výši kurzu je možné zjistit na stránkách celní správy <http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/kurzy.aspx>.⁵³

⁵² jak uvádí Český statistický úřad a Generální ředitelství cel (2013, s. 54)

⁵³ (Český statistický úřad a Generální ředitelství cel, 2013)

Tab. 4.1: Účtování při pořízení zboží od osoby registrované k dani v JČS

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1.	9. 1. 2013	Pořízení materiálu na sklad	137 993 Kč	112	111
2.	9. 1. 2013	Závazek vůči dodavateli	137 993 Kč	111	321
4.	11. 2. 2013	Daň na výstupu	28 813	349	343
5.	11. 2. 2013	Nárok na odpočet daně	28 813	343	349

Zdroj: vlastní

Doklady⁵⁴

Od 1. 1. 2013 společnost není povinna na DD doplňovat údaje (např. výši daně). Namísto toho je povinna doplnit tyto údaje v evidenci pro účely DPH, čímž přestalo platit dřívější ustanovení § 35 odst. 3 ZDPH, na jehož základě se doplnění údajů na DD považovalo za den vystavení DD. V této evidenci je povinna vést hodnotu pořízeného zboží v členění na pořízené zboží z jednotlivých členských států. DD nelze pozměňovat, jelikož od okamžiku jeho vystavení až do konce lhůty pro jeho uchování musí být zajištěna věrohodnost původu, neporušenost obsahu a jeho čitelnost. Z důvodu zachování neporušenosti obsahu by neměly být dodatečné informace (předkontace, datum, razítka) na DD doplňovány. Tyto informace musí společnost zaznamenat v evidenci pro DPH. V Informaci GŘ je však uvedeno, že pokud budou údaje i přesto doplněny nad rámec povinných náležitostí DD a DD doplněním těchto údajů zůstane nezměněn, považuje se za neporušený. „Doplněné údaje nesmí pozměňovat povinné náležitosti DD vymezené v ustanovení § 29a ZDPH a z dokladu musí být patrné, že jde o doplnění údajů proti původnímu obsahu.“⁵⁵

Pro zjednodušení a časovou nenáročnost, by mohl být DD společnosti vytaven a zaslán v elektronické podobě. Společnost by musela s použitím dokladu v elektronické podobě souhlasit, pokud by nesouhlasila, nemohl by být takto vystaven. Souhlas je nutný pro veškerá použití DD v elektronické podobě, což kromě vystavení zahrnuje i jeho předání nebo zpřístupnění a jeho uchování po celou dobu stanovenou pro uchovávání DD. Zákon ponechává volbu udělení souhlasu na účastnících obchodní transakce, přičemž společnost by mohla udělit i tichý souhlas. Tím se rozumí např. uvedení DD ve své evidenci přijatých DD. U elektronických DD platí stejné povinnosti jako u listinných (věrohodnost původu,

⁵⁴ (Generální finanční ředitelství, 2013)

⁵⁵ jak uvádí Generální finanční ředitelství (2013, s. 5)

neporušenost). Věrohodnost a neporušenost je možné zajistit elektronickým podpisem nebo jinými existujícími technologie – např. výměna dat EDI.

4.2.2 Pořízení zboží od osvobozené osoby

Společnost XYZ, s.r.o. nakoupila materiál od osvobozené osoby v Rakousku. Jedná se o dodávku v hodnotě 950 EUR. Materiál byl dodán společně s fakturou dne 18. 1. 2013. Kurz ČNB k tomuto dni byl použit ve výši 25,630 Kč/EUR.

Jelikož osoba osvobozená v JČS je ve stejném postavení jako u nás neplátce, tedy není registrován k dani, nebyla splněna podmínka dle § 16 odst. 1 ZDPH. V tomto případě, i když společnost pořizuje zboží z JČS, zboží není předmětem DPH. Nebude se uvádět v DAP. V účetnictví bude toto pořízení zaúčtováno, viz tab. 4.2. V Intrastatu je toto vykázáno pod kódem transakce č. 19 v hodnotě 23 988 Kč ($950 \cdot 25,250$ Kč/EUR)

Tab. 4.2: Účtování při pořízení zboží od osvobozené osoby

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1.	18. 1. 2013	Závazek vůči dodavateli	24 349	111	321
2.	18. 1. 2013	Přijetí materiálu na sklad	24 349	112	111

Zdroj: vlastní

4.2.3 Přemístění zboží z JČS do tuzemska

Německá firma registrovaná k dani v Německu uzavřela s XYZ, s.r.o. smlouvu na dodávku náhradních dílů formou přemístění zboží německým plátcem do konsignačního skladu, který německá firma zřídila v prostorách firmy XYZ, s.r.o. Německá firma není v tuzemsku plátcem, a nemá povinnost registrace k DPH v ČR. Dne 24. 1. 2013 dodavatel – německá firma přepravila díly v hodnotě 15 120 EUR na sklad odběratele a toho dne vystavila DD a předala kupujícímu. Následně firma XYZ, s.r.o. v případě potřeby přemístí díly z konsignačního skladu do svého skladu, či přímo výroby.

XYZ, s.r.o. dle § 25 odst. 2 ZDPH přizná daň k 24. 1. 2013. Pro přepočítání cizí měny na českou použije kurz k 24. 1. 2013 ve výši 25,595 Kč/EUR. Výpočet pro účely DAP je proveden následně:

$$\text{ZD: } 15\,120 \cdot 25,595 = 386\,996 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH: } 386\,996 \cdot \frac{21}{100} = 81\,269 \text{ Kč}$$

Toto se projeví v DAP za měsíc leden, kde na ř. 3 uvede plnění a současně na ř. 43 uvede nárok na odpočet v plné výši. Přemístění zboží se neuvádí do souhrnného hlášení. Přemístění zboží zahrne do Intrastatu ve výši 381 780 Kč (15 120 · 25, 250 Kč/EUR) pod kódem transakce č. 12.

Zaúčtování je provedeno v tab. 4.3

Při účtování o konsignačních skladech je třeba správně stanovit, od kdy začíná odběratel účtovat o zboží, jako o svém majetku. Pokud je uzavřena smlouva, v rámci které se dodavatel zaručí pečovat o zboží na konsignačním skladě, musí být účtováno o odměnách za tuto službu. Dokud je zboží v majetku jiné osoby, než účetní jednotky, sleduje se jeho hodnota v podrozvahové evidenci.⁵⁶ Zásadami účtování v podrozvahové evidenci se zabývá Český účetní standard č. 001- Účty a zásady účtování na účtech. Kde podle bodu 2.3 – Podrozvahové účty, se na podrozvahových účtech účtové skupiny 75-79 účtují důležité skutečnosti, např. využití cizího majetku.

Tab. 4.3: Účtování při přemístění zboží z JČS do tuzemska

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1.	24. 1. 2013	Příjetí materiálu na konsignační sklad	386 996 Kč	755	799
2.	24. 1. 2013	Daň na výstupu	81 269 Kč	349	343
3.	24. 1. 2013	Nárok na odpočet daně	81 269 Kč	343	349
4.	28. 1. 2013	Měsíční odměna za skladování	5 000 Kč	518	321
Následný odběr materiálu do výroby XYZ, s.r.o.					
5.	4. 2. 2013	Výdej materiálu do výroby	22 400 Kč	501	112
6.	5. 2. 2013	Faktura od dodavatele	22 400 Kč	112	321

Zdroj: vlastní

⁵⁶ (Louša, 2012)

4.2.4 Třístranný obchod

Třístranný obchod – pozice prostřední osoby

V případě, kdy je společnost prostřední osobou, uskutečňuje pořízení zboží od prodávajícího, kterým je francouzská společnost, registrovaná k dani ve Francii. Toto pořízení je při třístranném obchodě osvobozeno. Dále uskutečňuje dodání zboží na Slovensko, které je osvobozeno podle § 64 odst. 1 ZDPH. Společnost XYZ, s.r.o. uvede pouze informativně toto dodání zboží v DAP.

Firma XYZ, s.r.o. pořídila zboží z Francie dne 5. 2. 2013 v hodnotě 32 150 EUR a to bylo přepraveno přímo osobě registrované k dani na Slovensku v hodnotě 31 900 EUR. Francouzská společnost zaslala DD firmě XYZ, s.r.o. dne 11. 2. 2013 a v tento den vystavila DD slovenské firmě, kde uvedla své DIČ, se sdělením, že se jedná o třístranný obchod. Česká firma oznámila své DIČ francouzské firmě.

Podmínky dle § 17 odst. 6, 7 tím byly splněny, jedná se tedy o zjednodušený postup dodání zboží formou třístranného obchodu. XYZ, s.r.o. přizná uskutečnění tohoto pořízení a dodání k 11. 2. Pro přepočítání na českou měnu použije kurz ČNB k 11. 2., tj. 25,240 Kč/EUR. Daň nepočítá a ani o ní neúčtuje.

$$H1: 31\,560 \cdot 25,240 = 796\,574 \text{ Kč}$$

$$H2: 32\,150 \cdot 25,240 = 811\,466 \text{ Kč}$$

Hodnotu 796 574 Kč firma uvede do DAP za měsíc únor 2013 na ř. 30 – pořízení zboží, hodnotu 811 466 Kč na ř. 31 – dodání zboží. V souhrnném hlášení, které vyplňuje pouze prostřední osoba, se uvádí hodnota dodání zboží, tedy v tomto případě částka 811 466 Kč pod kódem 2. Prostřední osoba, kterou je XYZ, s.r.o. údaje o zboží do Intrastatu nevykazuje. Jelikož zboží neprochází skladem v ČR, účtuje se jeho pořízení přímo do nákladů a prodej zase do výnosů, viz tab. 4.4.

Tab. 4.4: Účtování prostřední osoby v třístranném obchodě

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1.	11. 2. 2013	FP od prodávajícího (FR)	796 574 Kč	504	321
2.	11. 2. 2013	FV kupujícímu (SK)	811 466 Kč	311	604

Zdroj: vlastní

Třístranný obchod – pozice kupujícího

Společnost XYZ, s.r.o. pořídila dne 22. 2. 2013 zboží, které je vyráběno ve Francii a bylo tentýž den dodáno do ČR přímo z Francie. Obchod proběhl zjednodušeným postupem. Slovenská prostřední osoba, registrovaná k dani na Slovensku, dodala zboží českému plátcí za 4 500 EUR a zboží přepravil prodávající, francouzská osoba registrovaná k dani do ČR. Prodávající vystavil fakturu zprostředkovateli dne 27. 2. 2013 a ten v tento den vystavil DD, se zněním, že se jedná o třístranný obchod, společnosti XYZ, s.r.o.

XYZ, s.r.o. má povinnost přiznat daň k 27. 2. 2013, jelikož v ten den byl vystaven DD. Pro přepočítání na českou měnu použije denní kurz ČNB ve výši 25,640 Kč/EUR. Výpočet ZD a DPH je uveden následně:

$$\text{ZD: } 4\,500 \cdot 25,640 = 115\,380 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH: } 115\,380 \cdot \frac{21}{100} = 24\,230 \text{ Kč}$$

XYZ, s.r.o. je povinna přiznat daň v DAP za měsíc únor 2013 ve výši 24 230 Kč, to uvede na ř. 3 a současně má nárok na odpočet daně ve stejné výši, to uvede na ř. 43. Pořízení zboží z JČS se do souhrnného hlášení neuvádí. V rámci Intrastatu je vykázáno toto zboží jako přijaté z jiného státu v hodnotě 115 200 Kč ($4\,500 \cdot 25,600$ Kč/EUR) pod kódem transakce č. 12. Zaúčtování je provedeno v tab. 4.5.

Tab. 4.5: Účtování kupujícího v třístranném obchodě

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1.	22. 2. 2013	Zboží přijato na sklad	115 380	132	131
2.	27. 2. 2013	FP od slovenského plátce	115 380	131	321
3.	27. 2. 2013	Daň na výstupu	24 230	349	343
4.	27. 2. 2013	Nárok na odpočet	24 230	343	349

Zdroj: vlastní

4.2.5 Pořízení zboží s montáží a instalací

Firma XYZ, s.r.o. si objednala od osoby registrované k dani v Rakousku dodání zboží pro vybavení kanceláří, včetně instalace a montáže. Zboží bylo přijato a jeho následná montáž byla provedena 4. 2. 2013. Rakouský dodavatel vystavil doklad, na kterém uvedl tyto položky:

- dodání zboží 2 500 EUR
- instalace a montáž zařízení 500 EUR
- doprava 25 EUR

Ve smlouvě bylo dohodnuto dodání zboží a byla zde uvedena podmínka zajištění montáže a instalace dodavatelem.

Při dodání zboží s instalací a montáží se nejedná o pořízení zboží dle § 16 ZDPH, ale pro účely stanovení uskutečnění zdanitelného plnění o poskytnutí služby, pokud je montáž zajištěna dodavatelem. Osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je příjemce, tedy firma XYZ, s.r.o., která má povinnost přiznat daň a současně nárok na odpočet, ke dni převzetí nainstalovaného zařízení. Denní kurz ČNB byl 25, 670 Kč/EUR. Výpočet je proveden níže:

$$\text{ZD:} \quad 3025 \cdot 25,670 = 77\,652 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH:} \quad 77\,652 \cdot \frac{21}{100} = 16\,307 \text{ Kč}$$

XYZ, s.r.o. je povinna přiznat toto plnění za únor v DAP na ř. 12 a současně uvést nárok na odpočet do ř. 43. Toto pořízení se do souhrnného hlášení neuvádí. Do výkazu Intrastat se neuvádí cena instalace a montáže, pouze hodnota pořízeného zboží a to pod kódem transakce č. 11. Hodnota vykazovaná v Intrastatu bude ve výši 64 000 Kč ($2\,500 \cdot 25,600 \text{ Kč/EUR}$). Zaúčtování je provedeno v tab. 4.6.

Tab. 4.6: Účtování při pořízení zboží s montáží a instalací

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1	4. 2. 2013	Pořízení majetku	77 652 Kč	042	321
2	4. 2. 2013	Daň na výstupu	16 307 Kč	343	349
3	4. 2. 2013	Nárok na odpočet	16 307 Kč	349	343

Zdroj: vlastní

4.3 Dodání zboží do JČS

4.3.1 Dodání zboží osobě registrované k dani v JČS

XYZ, s.r.o. dodala zboží v hodnotě 35 200 EUR firmě do Rakouska, která je v Rakousku registrovaná k DPH. Před dodáním zboží byla dojednaná záloha ve výši 15 000 EUR, která byla zaplacená dne 5. 1. 2013. Zálohová faktura za tuto platbu ve výši 15 000 EUR byla vystavena dne 10. 1. 2013. Dodání zboží bylo uskutečněno 12. 1. 2013 a pořizovatel prokázal pořízení písemně prohlášením o převzetí. Dne 23. 1. 2013 rakouská firma zaplatila zbývající část ceny zboží. DD s celkovou částkou 35 200 EUR byl vystaven 21. 1. 2013.

Společnost XYZ, s.r.o. vystavila nejprve zálohovou fakturu na částku 15 000 EUR, a DD vystavila na celkovou částku. Společnost si ověřila DIČ obchodního partnera v Rakousku. Na základě § 64 ZDPH si může uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Musí však cizí měnu přepočítat kurzem ČNB na českou, jak je uvedeno následně. Z hlediska ZDPH § 22 odst. 3 vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k 15. dni následujícího měsíce nebo ke dni vystavení DD, zálohy se nezohledňují. Společnost má povinnost přiznat uskutečnění dodání k 21. 1., tj. ke dni vystavení DD. Použije kurz ČNB k tomuto dni ve výši 25,625 Kč/EUR.

$$35\,200 \cdot 25,625 = 902\,000 \text{ Kč}$$

Firma podá DAP za měsíc leden 2013 a v něm vykáže částku 902 000 Kč na ř. 20. Toto plnění se uvede do souhrnného hlášení ve stejné výši pod kódem 0. Také se uvádí do Intrastatu ve výkazu odeslání za leden 2013 pod kódem povahy transakce č. 11 v hodnotě 888 800 j ($35\,200 \cdot 25,250 \text{ Kč/EUR}$)

Zaúčtování je provedeno v tab. 4.7.

Tab. 4.7: Účtování u dodavatele při dodání zboží do JČS

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1	5. 1. 2013	Přijetí zálohy (25,355 Kč/EUR)	380 325 Kč	221	324
2	12. 1. 2013	Dodání zboží (25, 625 Kč/EUR)	902 000 Kč	311	604
3	12. 1. 2013	Odečet zálohy	380 325 Kč	324	311
4	23. 1. 2013	Doplnění dodávky (25,600 Kč)	517 120 Kč	221	311
5	23. 1. 2013	Kurzový rozdíl ztráta	4 555 Kč	563	311

Zdroj: vlastní

4.3.2 Dodání zboží osobě, která není registrovaná k dani v JČS

Společnost XYZ, s.r.o. dodala zboží slovenskému občanovi 18. 2. 2013 a odběratel na místě zaplatil cenu včetně DPH ve výši 2 325 EUR. DD byl vystaven 18. 2.

Toto zboží firma XYZ, s.r.o. pořídila z Rakouska od osoby registrované k dani v prosinci 2012 ve výši 1 900 EUR. Toto plnění uvedla v DAP jako zdanitelné plnění a současně i nárok na odpočet.

Toto dodání osobě, která není registrovaná k dani v JČS, nemůže být osvobozeno od daně, jelikož zde nejsou splněny podmínky dle § 64 ZDPH. XYZ, s.r.o. má povinnost přiznat daň ke dni 18. 2. Denní kurz ČNB k tomuto dni je uveden ve výši 25,390 Kč/EUR. Výpočet daně je proveden následně:

Cena celkem (včetně daně): $2\,325 \cdot 25,390 = 59\,032\text{Kč}$

DPH: $59\,032 \cdot \frac{21}{121} = 10\,248\text{ Kč}$

ZD: $59\,032 - 10\,248 = 48\,784\text{ Kč}$

Tuto daňovou povinnost uvede firma v DAP za únor na ř. 1, kde se uvádí výše ZD i výše vypočtené DPH. Do souhrnného hlášení se to neuvádí, jelikož se jedná o dodání osobě neregistrované k dani. Protože bylo zboží fyzicky přepraveno do jiného státu ve výkazu pro Intrastat se toto dodání bude uvádět pod kódem transakce č. 19 ve výši 59 520 Kč ($2\,325 \cdot 25,600\text{ Kč/EUR}$). Zaúčtování je provedeno v tab. 4.8.

Tab. 4.8: Účtování při dodání zboží osobě neregistrované k dani v JČS

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1	18. 2. 2013	FV za zboží			
		Cena celkem	59 032Kč	311	-
		Cena bez daně	48 784 Kč	-	604
		DPH 21 %	10 248 Kč	-	343

Zdroj: vlastní

Může nastat případ, kdy zboží je dodáno osobě, která není registrovanou k dani, ale dodáním tohoto zboží se stane identifikovanou osobou. Společnost by fakturovala bez daně a postupovala by stejně jako při dodání zboží osobě registrované k dani v JČS. Daň by musela

odvést identifikovaná osoba ve svém státě. Společnost XYZ, s.r.o. by si však tuto registraci musela skutečně ověřit.

4.3.3 Třístranný obchod – zjednodušený postup při dodání do JČS

Třístranný obchod – pozice prodávajícího

XYZ, s.r.o., jako prodávající osoba dodala zboží do Francie osobě registrované k dani formou zjednodušeného třístranného obchodu. Zboží v hodnotě 39 200 EUR bylo přepraveno od prodávajícího přímo osobě registrované k dani ve Francii dne 14. 1. 2013. Tentýž den vystavila DD slovenské osobě registrované k dani na Slovensku (prostřední osoba), ta fakturuje zboží kupujícímu. Podmínky dle § 17 ZDPH byly splněny.

Byly splněny podmínky dle § 64 ZDPH a toto plnění je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Pro přepočet na českou měnu použije kurz ve výši 25, 615 Kč/EUR. Výpočet je uveden níže:

$$\text{Hodnota: } 39\,200 \cdot 25,615 = 1\,004\,108 \text{ Kč}$$

XYZ, s.r.o. přizná uskutečnění tohoto plnění k 14. 1. 2013 a uvede hodnotu v DAP za leden, jako hodnotu osvobozenou od daně na ř. 20. V souhrnném hlášení se toto plnění uvádí pod kódem 0. V rámci Intrastatu je toto plnění vykázáno jako dodání zboží pod kódem transakce č. 12 ve výši 989 800 Kč ($39\,200 \cdot 25,250$ Kč/EUR). Zaúčtování je provedeno v tab. 4.9.

Tab. 4.9: Účtování prodávajícího v třístranném obchodě

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1	14. 1. 2013	FV za zboží	1 004 108 Kč	311	604
2	14. 1. 2013	Vyřazení zboží ze skladu	920 000 Kč	504	132

Zdroj: vlastní

4.3.4 Zasílání zboží do JČS

XYZ, s.r.o. dodala dne 7. 2. zboží slovenskému občanovi na dobírku. Zboží si objednal na základě katalogu. Hodnota zboží, kterou fakturovala odběrateli, je 200 EUR.

Společnost není registrovaná k dani na Slovensku, a proto si velmi hlídá limit pro zasílání zboží na Slovensko. Jelikož nepřekročila limit, je místem plnění tuzemsko a musí vypočítat a odvést daň v ČR. Kurz ČNB pro přepočítání je dán ve výši 25,270 Kč/EUR. Výpočet ZD a daně je proveden takto:

Cena celkem (včetně daně): $200 \cdot 25,270 = 5\,054 \text{ Kč}$

DPH: $5\,054 \cdot \frac{21}{121} = 877 \text{ Kč}$

ZD: $5\,054 - 877 = 4\,177 \text{ Kč}$

Plnění bude uvedeno v DAP za měsíc únor na ř. 1. Do souhrnného hlášení se zasílání zboží neuvádí. Pro Intrastat nemají limity pro zasílání zboží žádný vliv. Je podstatné, že dodáním došlo k přechodu přes české hranice. Hodnota zboží je tedy vykázána pod kódem transakce č. 19 ve výši 5 120 Kč ($200 \cdot 25,600 \text{ Kč/EUR}$). Zaúčtování provedeno v tab. 4.10.

Tab. 4.10: Účtování při zasílání zboží do JČS

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1	7. 2. 2013	Vystavená faktura	5 054 Kč	-	-
2	7. 2. 2013	Cena bez daně	4 177 Kč	311	604
3	7. 2. 2013	DPH 21 %	877 Kč	311	343

Zdroj: vlastní

4.3.5 Dodání zboží s montáží a instalací

XYZ, s.r.o. se na základě smlouvy o dílo domluvila s firmou registrovanou k dani v Německu, že vyrobené zboží dodá společně s instalací a montáží. Firma poskytla dodání dne 15. 1. 2013 a tentýž den provedla montáž a instalaci, úplata od odběratele byla přijata 2. 2. Hodnota zboží, fakturovaného bez daně, byla 2 860 EUR. Výše denního kurz ČNB k 15. 1. byla 25, 610 Kč/EUR.

Hodnota: $2\,860 \cdot 25,610 = 73\,245 \text{ Kč}$

Dle ZDPH je místem plnění tohoto dodání členský stát, ve kterém je provedena instalace a montáž. Německá osoba registrovaná k dani je povinna odvést daň v Německu dle příslušných právních předpisů. České DPH toto uskutečněné plnění nepodléhá. Samozřejmostí pro firmu XYZ, s.r.o. je ověření DIČ kupujícího, aby nedošlo k nesrovnalostem v případě, kdy by kupující nebyl registrován. Firma XYZ, s.r.o. toto plnění uvádí za měsíc leden v DAP na ř. 26. Do souhrnného hlášení se neuvádí. Do Intrastatu se uvádí fakturovaná hodnota ve výši 72 215 Kč ($2\,860 \cdot 25,250 \text{ Kč/EUR}$) pod kódem povahy transakce č. 11. Zaúčtování je provedeno v tab. 4.11.

Tab. 4.11: Účtování při dodání zboží s montáží a instalací

Číslo	Datum	Popis operace	Částka	MD	DAL
1	15. 1. 2013	FV za prodej a montáž zboží	73 245 Kč	311	604
2	2. 2. 2013	Úhrada zboží od odběratele (25,635 Kč/EUR)	73 316 Kč	221	311
3	2. 2. 2013	Kurzový rozdíl	71 Kč	311	633

Zdroj: vlastní

4.4 Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu

4.4.1 DAP k DPH

Fiktivní firma XYZ, s.r.o. je měsíčním plátcem DPH a má povinnost podat DAP za leden 2013 ve lhůtě do 25. 2. 2013 a za měsíc únor nejpozději do 25. 3. 2013. Daň je splatná nejpozději v den podání DAP. DAP musí být podáno elektronicky nebo v listinné podobě na tiskopisu předepsaném MFČR.

Za měsíc leden 2013 společnosti nevznikla vlastní daňová povinnost ani nadměrný odpočet, protože se daň na vstupu a daň na výstupu rovnají. Jedná se pouze o zjednodušený příklad, ve kterém je naznačen obchod mezi členskými státy EU, proto se v DAP neobjevuje tuzemské plnění. DAP za leden je uveden v **příloze č. 3**.

Ve zdaňovacím období únor 2013 byla společnosti zjištěna daň na výstupu ve výši 51 662 Kč a nárok na odpočet ve výši 40 537 Kč. Společnosti tedy vznikla vlastní daňová povinnost ve výši 11 125 Kč. Plátce musí tuto částku zaplatit nejpozději do 25. března 2013. Formulář DAP za únor je uveden v **příloze č. 4**.

4.4.2 Souhrnné hlášení

Jelikož firma uskutečňuje dodání zboží do JČS, a je v roli prostřední osoby při zjednodušeném postupu ve třístranném obchodě, musí podávat souhrnné hlášení. To se podává pouze elektronicky prostřednictvím systému EU VIES. XYZ, s.r.o. je povinna podat souhrnné hlášení za leden do 25. února 2013 a za měsíc únor do 25. března 2013. Elektronicky je hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy, která je opatřena elektronickým podpisem prostřednictvím aplikace EPO). V souhrnném hlášení vyplněno kromě jiných údajů především kód země, DIČ pořizovatele, kód a počet plnění, celkovou hodnotu plnění v Kč. Tyto hodnoty za jednotlivé měsíce jsou uvedeny v tab. 4.12. Souhrnné hlášení se podává ke kontrole, zda plátce oprávněně uplatnil osvobození od daně při dodání zboží do JČS.

Tab. 4.12: Hodnoty pro souhrnné hlášení za leden a únor 2013

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
Za leden 2013					
1.	AT	U22354762	0	1	902 000
2.	FR	FR437693582	0	1	1 004 108
Za únor 2013					
1.	SK	6489348727	2	1	811 466

Zdroj: vlastní

4.4.3 Evidence pro účely DPH

Od 1. 1. 2013 je společnost povinna vést evidenci pro účely DPH v upravené formě. Tím, že došlo ke změně, a na DD nesmí být doplňovány údaje, musí být tyto údaje uvedeny pouze v evidenci. Jelikož firma obchoduje se státy EU a pořizuje zboží z EU je povinna evidovat také hodnotu pořízeného zboží z jednotlivých členských států. Dále v souladu s § 100 odst. 2 ZDPH musí vést v evidenci DIČ osoby, která uskutečňuje plnění, pokud firma toto přijaté zdanitelné plnění použije k uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně, s výjimkou plnění, u kterých byly vystaveny zjednodušené DD.

4.4.4 Intrastat

Výkaz Intrastat je XYZ, s.r.o. jako zpravodajská jednotka povinna podat jak za odeslané tak za přijaté zboží současně. Výkaz podává v elektronické podobě nejpozději do 12. pracovního dne následujícího měsíce. Za měsíc leden jej podá 18. února 2013 a za měsíc únor nejpozději do 18. března 2013.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo vymezit a především analyzovat uplatňování DPH při obchodování se zbožím v rámci EU jak po teoretické tak následně praktické stránce. Práce by mohla sloužit např. začínajícím podnikatelům, plátcům DPH, kteří mají záměr obchodovat s EU.

Z teoretického hlediska byly získány tyto závěry. DPH je ve všech členských státech považována za jedinou všeobecnou nepřímou daň a je charakterizována jako neduplicitní vícefázová nepřímá daň. Z pohledu vývoje DPH byly klíčovými milníky roky 1993 a 2004. V roce 1993 po rozdělení Československa se začala uplatňovat DPH. Byla zavedena Zákonem č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, čímž nahradila daň z obratu. Tím došlo ke změně principu zdaňování zboží a služeb. Daň z obratu je totiž duplicitní daní a tento její velký nedostatek byl zavedením DPH v ČR odstraněn. Se vstupem ČR do EU byl zaveden nový ZDPH, který měl sladit legislativu platnou pro ČR s předpisy EU, zejména se Šestou směrnicí ES. Tímto zákonem byla do našeho daňového systému zavedena nová metodika uplatnění DPH zejména při transakcích mezi jednotlivými členskými státy EU. Byly zrušeny celní kontroly. Pro potřeby monitorování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě byl zaveden kontrolní systém Intrastat. Správnost údajů o registraci subjektu k DPH lze ověřit přes datový systém EU VIES. S novelou pro rok 2013 byly v rámci uplatňování intrakomunitárního plnění zavedeny nové pojmy „osoba neusazená v tuzemsku“, „osvobozená osoba“ a také „identifikovaná osoba“, které jsou výše specifikovány. Další důležité změny se týkaly DD. Listinná forma dokladů byla zrovnoprávněna s elektronickou. UU DD musí být zajištěna věrohodnost původu, neporušenost obsahu a zajištění čitelnosti po celou dobu „životnosti“. Na DD by neměly být doplňovány údaje. Pokud by však tyto údaje nezměnily obsah DD, mohly by být na DD doplněny a DD by byl považován za neporušený. Zde však dochází k nejasnostem, co lze považovat za doplňující údaje. Toto by mělo být více specifikováno. Třetí část byla zaměřena na problematiku uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek se zaměřením na dodání a pořízení zboží v rámci EU. Byly uvedeny i specifické případy. Důležitou změnou v této oblasti oproti loňskému roku je, že DD je považován za vystavený ke dni, který na něm uvede dodavatel. Toto však může např. pořizovatelům zboží z JČS přinést nepříjemnosti v podobě nutnosti podat dodatečné DAP v případě pozdního doručení DD dodavatelem.

V rámci praktické části byla tato problematika pro snadnější pochopení aplikovaná na několika praktických příkladech u fiktivní firmy. Každý příklad je zaúčtován a zpracován

v návaznosti na vyplnění DAP, souhrnného hlášení a výkazu Intrastat. Byl proveden výpočet daňové povinnosti fiktivní firmy XYZ, s.r.o. za zdaňovací období leden a únor 2013. Za leden společnosti nevznikla daňová povinnost ani nadměrný odpočet, ale vznikla jí povinnost podat DAP do 25. února 2013. Za měsíc únor vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 11 125 Kč, kterou je povinna přiznat v DAP a odvést do 25. března 2013. V této části bylo uvedeno, jak se má postupovat při podání souhrnného hlášení a výkazu Intrastat.

Seznam použité literatury

a) Knižní zdroje

- 1) AMBROŽ, Jan. *DPH v praxi: úvod do problematiky*. 5. vyd. Praha: Koršach, 2011. 252 s. ISBN 978-80-86296-39-5.
- 2) GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 159 s. ISBN 978-80-247-3375-3.
- 3) GALOČÍK, Svatopluk a Josef JELÍNEK. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 112 s. ISBN 978-80-247-3073-8.
- 4) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika: úvod do problematiky*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- 5) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- 6) LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k l. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- 7) LOUŠA, František. *Zásoby komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012, 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- 8) NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie: úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. 235 s. ISBN 80-7357-142-0.
- 9) PITNER, Ladislav a František LOUŠA. *Daň z přidané hodnoty: vydání nejen k novele od l. 4. 2011*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-807-3576-608.
- 10) PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 511 s. ISBN 978-80-7263-741-6.

11) SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy: úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 185 s. ISBN 978-80-7357-677-6.

12) ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

13) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

14) ŠIŠKOVÁ, Naděžda a Václav STEHLÍK. *Evropské právo*. 1. vyd. Praha: Linde, 2007, 310 s. ISBN 978-807-2016-808.

15) VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

b) Tištěná periodika

1) KUNEŠ, Zdeněk. Změny v zákonu o DPH od 1. 1. 2013. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále: měsíčník pro účetní, auditory, daňové odborníky a mzdové účetní*. Český Těšín: Poradce, 2013. roč. XVIII. č. 2-3. ISSN 1214-522x.

2) PITNER, Ladislav. Změny zákona o DPH pro rok 2013. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolter Kluwer ČR, 2013. roč. XIV. č. 1. ISSN 1211-7293.

c) Elektronické dokumenty a ostatní

1) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD a GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL. *Příručka pro Intrastat* [online]. 2013 ČSÚ [12. 03. 2012]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky.

2) DĚRGEL, Martin. *Základ daně pro DPH u fikce úplatně dodaného zboží* [online]. Daně a právo v praxi, 2011. č. 12. [21. 03. 2012]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36143v45855-zaklad-dane-pro-dph-u-fikce-uplatne-dodaneho-zbozi/>.

- 3) DRÁB, Ondřej. *Vstup do Evropské unie a daně* [online]. 9. 4. 2004. Účetní kavárna. [13. 02. 2013]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2142v2885-vstup-do-evropske-unie-a-dane/>.
- 4) FINANCE.CZ. *Přiznání k dani z přidané hodnoty, formuláře pro rok 2013*. [online]. FINANCE.CZ [02. 04. 2013]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/danove-formulare/dph/>.
- 5) FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Dagmar PROCHÁZKOVÁ. *Pořízení zboží z jiného členského státu v účetních a daňových souvislostech* [online]. 9. 9 2009. Účetnictví v praxi. [21. 03. 2013]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6502v8708-porizeni-zbozi-z-jineho-clenskeho-statu-v-ucetnich-a-da/?search_query=\\$index=106](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6502v8708-porizeni-zbozi-z-jineho-clenskeho-statu-v-ucetnich-a-da/?search_query=$index=106).
- 6) GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona DPH* [online]. GFŘ [05. 04. 2013]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Informace_GFR_k_fakturaci.PDF.
- 7) GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ PRO PODNIKY A PRŮMYSL. *Volný pohyb: příručka k uplatňování ustanovení Smlouvy upravujících volný pohyb zboží* [online]. Luceburk: Úřad pro publikace EU, 2010. 48 s. ISBN: 978-92-79-13473-9. Dostupné z: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/single-market-goods/files/goods/docs/art34-36/new_guide_cs.pdf.
- 8) KREJČÍ, Jiří. *Co byla daň z obratu* [online]. 26. 2. 2009. Lidovky.cz. [20. 01. 2013]. Dostupné z: <http://krejci.bigblogger.lidovky.cz/c/71703/Co-byla-dan-z-obratu.html>
- 9) MARKOVÁ, Hana. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Daňové zákony 2013*. Praha: Grada Publishing, 2013. 117-163 s. ISBN: 978-80-247-4643-2.
- 10) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Finanční správa: Novela zákona o DPH od 1. 1. 2010* [online]. 21. 12. 2009, 6. 1. 2010. MFČR ©2005 [15. 02. 2013]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID3EA9846CF6011948/cds/xsl/legislativa_metodika_9953.html?year=0.

- 11) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *INFORMACE MF - o změnách v oblasti DPH - s účinností od 1. 1. 2013* [online]. 3. 1. 2013. MFČR ©2005 [16. 02. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_75640.html.
- 12) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Novela zákona o DPH od 1. 4. 2011* [online]. 11.03.2011. MFČR ©2005 [15. 02. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html?year=2011.
- 13) MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Informace ke smlouvě o přistoupení ze dne 14. dubna 2003* [online]. Ministerstvo zahraničních věcí. [09. 02. 2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/ceskarepublika/pdf/smlouva_o_pristoupeni_mzv.pdf.
- 14) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona č. 235/ 2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* [online]. MFČR © 2006-2013. [15. 03. 2013]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846D-AFFA7A15/cds/xsl/147.html?year=0#souhrnna_hlaseni
- 15) OECD. Definition of taxes [online]. OECD. [27. 12. 2012]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>
- 16) PLESNIVÝ, Petr. *Návrh účtování o DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU a o přijetí platby* [online]. MFČR ©2005 [02. 03. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_rpvdna_18209.html?year=PRESENT.
- 17) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty [online]. [25. 01. 2013] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:cs:PDF>.
- 18) Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112 ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace [online]. [12. 02. 2013]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:189:0001:0008:CS:PDF>.

19) VACHTOVÁ, Jitka. *Daň z přidané hodnoty* [online]. 5. 3. 2011. [08. 01. 2013]. Dostupné z: <http://www.vachtova.cz/ucetnictvi/vyklady/10-dan-z-pridane-hodnoty>.

20) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví [online]. [15. 03. 2013]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/uvod.aspx>.

21) Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. In: *Sbírka zákonů Československé republiky*. 1952, částka 37, s. 331-333. Dostupný také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1946-31>.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3500-3517. Dostupný také z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?r=1992&cz=588>.

Seznam zkratek

ČNB – Česká národní banka

ČR – Česká republika

DAP – Daňové přiznání

DD – Daňový doklad

DIČ – Daňové identifikační číslo

DPH – Daň z přidané hodnoty

ECB – Evropská centrální banka

EHS – Evropské hospodářské společenství

ES – Evropské společenství

EU – Evropská unie

GFŘ – Generální finanční ředitelství

JČS – Jiný členský stát

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

OECD - Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

VIES – VAT Information Exchange System

ZoÚ – Zákon o účetnictví

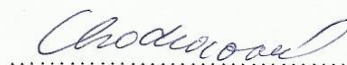
ZDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2013



Vendula Chodurová

Seznam příloh

Příloha č. 1: Vývoj sazeb od roku 1993 do současnosti

Příloha č. 2: Seznam používaných účtů

Příloha č. 3: DAP za leden 2013

Příloha č. 4: DAP za únor 2013